

Міністерство освіти і науки України

Вінницький технічний коледж

Бухгалтерський облік 2

Курс лекцій та практичних

2011 р.

№ за ня ття	Назва розділу, модуля, теми	Кількість годин		
			Практ.	

	<i>Розділ 1. Облік необоротних активів</i>			
1	1.1 Облік основних засобів	2		
2	1.2 Облік руху основних засобів. Переоцінка основних засобів.		2	
3	1.3. Знос (амортизація) основних засобів.	2		
4	Розв'язок задач про нарахування амортизації основних засобів.		2	
5	1.4 Облік оренди основних засобів.			2
6	1.5 Облік інших необоротних активів.			2
7	1.6 Облік нематеріальних активів	2		
8	Розв'язок задач по обліку нематеріальних активів.		2	
9	1.7 Облік відстрочених податкових активів і відстрочених податкових активів			2
10	Характеристика Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 —Податок на прибуток».			2
11	Розрахункова робота по нарахуванню податку на прибуток.			2
	<i>Розділ 2. Облік запасів на виробничих і торгових підприємствах.</i>			
12	2.1 Характеристика Положення (стандарту) Бухгалтерського обліку 9 —Запаси»			2
13	2.2 Облік виробничих запасів.	2		
14	Документування та облік операцій по надходженню та вибутті запасів,МПП		2	
15	2.3 Оцінка виробничих запасів,МПП			2
16	2.4 Облік витрат виробництва	2		
17	Розв'язок задач по обліку витрат виробництва.		2	
18	Розрахункова робота по списанню браку			2
19	2.5 Облік напівфабрикатів власного виробництва.			2
20	2.6 Облік готової продукції	2		

21	Розв'язок задач по обліку готової продукції		2	
22	2.7 Облік товарів	2		
23	Розв'язок задач по обліку товарів. Розрахунок середньої торгової націнки.		2	
	<i>Розділ 3. Облік грошових коштів, розрахунків, фінансових інвестицій.</i>			
24	3.1 Облік грошових коштів в касі і на рахунках в банку.	2		
25	Робота з первинними документами по касовим операціям і розв'язок задач		2	
26	3.2 Облік грошових документів та коштів в дорозі			2
27	3.3 Облік операцій на поточному рахунку в іноземній валюті.			2
28	3.4. Облік фінансових інвестицій і цінних паперів			2

	<i>Розділ 4. Облік зобов'язань підприємства.</i>			
29	4.1 Облік товарних операцій. Розрахунки з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками	2		
30	Робота з первинними документами по обліку товарних операцій і розв'язок задач		2	
31	4.2 Облік нетоварних операцій. Облік розрахунків за податками і платежами, за страхуванням	2		
32	Основи оподаткування в Україні.			2
33	Розрахунок і облік ПДВ		2	
34	Особливості нарахування і сплати місцевих податків і зборів.			2
35	Розрахункова робота по обліку ПДВ.			2
36	Розрахункова робота по обліку розрахунків за страхуванням.			2
37	4.3 Облік операцій з оплати праці.	2		

38	Нарахування заробітної плати		2	
39	Фонд оплати праці. Середня зарплата.			2
40	Нарахування лікарняних, відпускних			2
41	Розрахункова робота по індексації заробітної плати.			2
42	4.4 Облік довгострокових зобов'язань.			2
43	4.5 Поняття, види укладання договорів.			2
44	Укладання кредитного договору.			2
	<i>Розділ 5. Облік власного капіталу.</i>			
45	5.1 Облік статутного капіталу.	2		
46	5.2 Облік додаткового капіталу			2
47	5.3 Облік резервного капіталу.			2
48	5.4 Облік вилученого і неоплаченого капіталу			2
49	Розв'язок задач по обліку власного капіталу		2	
50	5.5 Облік нерозподілених прибутків (непокрытих збитків)			2
51	5.6 Облік забезпечення зобов'язань.			2
52	Розрахункова робота по обліку забезпечення зобов'язань.			2
	<i>Розділ 6. Облік витрат за елементами</i>			
53	Розрахункова робота по обліку витрат за елементами.			2
	<i>Розділ 7. Облік витрат діяльності підприємства.</i>			
54	7.1 Загальні підходи до формування витрат діяльності підприємства.	2		
55	Характеристика Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 — Витрати.			2
56	Розрахункова робота по обліку витрат діяльності на рахунок класу 9.			2
57	Розрахункова робота по обліку витрат підприємства з використанням рахунків класу 8 і рахунків класу 9.			2

58	7.2. Облік витрат іншої звичайної діяльності та			2
----	---	--	--	---

3

	надзвичайних витрат.			
59	Розв'язок задач по обліку витрат звітного періоду.		2	
60	Розрахункова робота по обліку витрат від надзвичайної діяльності.			2
	Розділ 8. Облік доходів та результатів діяльності.			
61	8.1 Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності.	2		
62	8.2 Характеристика Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 — Доходи			2
63	Розв'язок задач по обліку доходів і фінансових результатів .		2	
64	Розрахункова робота по обліку та формуванню доходів і фінансових результатів.			2
65	8.3 Характеристика Положення (Стандарту) Бухгалтерського обліку 3 —Звіт про фінансові результати.			2
66	8.4 Порядок формування фінансових результатів від надзвичайної діяльності			2
	Розділ 9. Облік на позабалансових рахунках.			
67	9.1 Облік на позабалансових рахунках.			1
	Розділ 10. Особливості обліку на сільського подарських підприємствах			
68	10.1.Облік на сільськогосподарських підприємствах			1
	Розділ 11. Особливості обліку у бюджетних установах			
69	11.1. Облік бюджетних установах			1
	Разом	28	28	79

Розділ 1. Облік необоротних активів

1.1 Облік основних засобів (Лекція 1)

1.2 Облік руху основних засобів. Переоцінка основних засобів. (Практична 1)

1.3. Знос (амортизація) основних засобів. (Лекція 2)

Розв'язок задач про нарахування амортизації основних засобів. (Практична 2)

1.6 Облік нематеріальних активів (Лекція 3)

Розв'язок задач по обліку нематеріальних активів. (Практична 3)

5

Лекція 1

Облік основних засобів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 1 студент повинен знати:

- структуру та зміст П(С)БО 7 "Основні засоби";
- спільні та відмінні риси П(С)БО та МСФЗ, які регулюють облік основних засобів;
- порядок проведення переоцінки основних засобів;
- поняття зносу та амортизації; порядок та методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; переваги та недоліки кожного з методів амортизації;
- особливості розрахунків з бюджетом за операціями з основними засобами; - поняття і класифікацію оренди та лізингу; порядок відображення в обліку орендних (лізингових) операцій;
- облікові регістри та форми фінансової звітності для відображення інформації щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Після вивчення лекції 1 студент повинен вміти:

- характеризувати об'єкти, що обліковуються на рахунках 10 "Основні засоби", 15 "Капітальні інвестиції";
- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 10 "Основні засоби", 15 "Капітальні інвестиції";

Визначення основних понять

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в П(С)БО 7 "Основні засоби".

Необоротні активи - всі активи, що не є оборотними. Це інвестиції підприємства в матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін використання яких перевищує 12 місяців (або операційний цикл).

До основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання 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 триваліший за рік).

Клас основних засобів — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання основних засобів. П(С)БО 7 визначені наступні види оцінки основних засобів.

Чиста балансова вартість основних засобів визначається як сума, за якою об'єкт основних засобів обліковується на балансі підприємства за вирахуванням суми накопиченої амортизації.

Вартість, яка амортизується, представляє собою фактичну собівартість об'єкта основних засобів або іншу його оцінку, відображену у фінансовій звітності замість фактичної вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості. Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її

6

можна не враховувати. Ліквідаційна вартість визначається як чиста сума, яку підприємство розраховує отримати за об'єкт основних засобів в кінці періоду використання, що передбачений, за вирахуванням очікуваних витрат на ліквідацію цього об'єкту.

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначаються на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обгрунтовано визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості).

Справедлива (реальна) вартість об'єкту основних засобів дорівнює сумі, за якою актив може бути обміняний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного і того ж або аналогічного виду діяльності. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами. При неможливості отримання інформації про ринкову вартість яких-небудь об'єктів через їх специфічний характер, вони переоцінюються за відновленою вартістю з врахуванням фактичного зносу.

Сума грошових коштів (їх еквівалентів), або інших форм компенсації, яку необхідно було б витратити для придбання (або створення) такого ж: активу на дату складання звітності, називається відновлюваною вартістю. Отже, собівартість

основного засобу - це сума сплачених грошових коштів (їх еквівалентів) або справедлива вартість інших форм компенсації за актив на час його придбання або створення,

Чиста вартість реалізації основного засобу - дохід від реалізації основного засобу, зменшений на суму витрат, пов'язаних з його реалізацією. Чистий дохід від ліквідації - сукупність доходів, одержаних від ліквідації активу, зменшена на суму витрат, пов'язаних з його ліквідацією.

Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік основних засобів

Інтеграційні процеси, які відбуваються у світі, призводять до необхідності розробки загальних правил складання фінансової звітності для забезпечення достовірної інформації та однозначного тлумачення звітних показників учасниками міжнародного фондового ринку. Ці правила знайшли своє відображення у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). З огляду на те, що національні облікові стандарти розроблені з урахуванням вимог міжнародних стандартів, П(С)БО 7 "Основні засоби" має ряд спільних положень з МСФЗ 16 "Основні засоби".

Суттєві відмінності відсутні щодо висвітлення наступних питань: сфера застосування стандарту; визначення понять: амортизація; вартість, яка амортизується (в МСФЗ - сума, яка амортизується); група основних засобів (в МСФЗ - клас основних засобів); ліквідаційна вартість; основні засоби; порядок та умови їх визнання; строк корисного використання (експлуатації), формування

7

первісної вартості об'єкта та перелік витрат, які не включаються до первісної вартості; формування первісної вартості при обміні об'єкта основних засобів на подібні та неподібні активи; проведення переоцінки об'єкта основних засобів і відображення її результатів в обліку.

Однак, існують положення, які містять розбіжності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку основних засобів.

<i>Ознака</i>	<i>П(С)БО 7 "Основні засоби"</i>	<i>МСФЗ 16 "Основні засоби"</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Переоцінка		

Об'єкти, що не підлягають переоцінці	Малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % вартості	Не розглядається
Визначення суми амортизації на дату переоцінки		
Амортизація		
Методи нарахування амортизації	Прямолінійний, виробничий (метод суми одиниць продукції)	
	Зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний	Метод зменшення залишку
Момент початку нарахування амортизації	З місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання	Не розглядається
Момент припинення нарахування амортизації	Починаючи з місця наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію	Не розглядається
Надходження основних засобів на підприємство		
Шляхи	Придбання, створення власними силами	
	Безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу, переведення до об'єктів основних засобів зі складу оборотних активів (товарів, готової продукції)	Виготовлення подібних активів для продажу в процесі звичайної господарської діяльності

Вибуття основних засобів		
Шляхи	Продаж	
	Безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу	Виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття
Часткова ліквідація об'єкта основних засобів	Первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта	Не визначається

Відмінні риси між П(С)БО та МСФЗ можна пояснити тим, що, по-перше, МСФЗ не враховують національних особливостей ведення бухгалтерського обліку; по-друге, вони застосовуються в різних країнах світу та носять загальний рекомендаційний характер.



Рис. 2.2. Структура П(С)БО 7 "Основні засоби"

9

Документування господарських операцій з обліку основних засобів

Рух основних засобів, пов'язаний зі здійсненням господарських операцій з їх надходження, внутрішнього переміщення та вибуття, оформлюють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Міністерства статистики України, характеристику яких наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Характеристика типових форм первинних документів з обліку основних засобів

Форма документа	Назва документа	Примітки
-----------------	-----------------	----------

ОЗ-1	Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька - лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією ж особою
ОЗ-2	Акт приймання здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів основних засобів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Складається в двох примірниках, підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена ним на це особа
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Складається при встановленні, запуску і демонтажі будівельної машини, взятої напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на списання основних засобів: для обліку окремих об'єктів основних засобів; для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії

ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному
------	----------------------------------	---

	основних засобів	примірнику в бухгалтерії
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними записам в інвентарних картках обліку основних засобів
ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16	Розрахунок амортизації основних засобів	Використовується при нарахуванні зносу основних засобів

Форма ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" використовується для:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію;
- оформлення внутрішнього переміщення основного засобу з одного підрозділу (цеху, відділу, ділянки) до іншого;
- виключення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству - як при продажу (обміні), так і при безоплатній передачі. Склад комісії, яка підписує акт, зазначається в Положенні про облікову політику підприємства або затверджується керівником.

Кожен об'єкт зараховується до складу основних засобів за окремим актом. Виняток становлять інвентар, інструменти, обладнання та подібні об'єкти, якщо вони є однотипними та мають однакову вартість в одному календарному місяці.

Акти зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкту та протягом трьох років і одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що за цей період була проведена ревізія.

Форму ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" використовують при оформленні приймання-передачі основного засобу з капітального ремонту, реконструкції або модернізації. Акт складається в одному примірнику, якщо ремонт, реконструкція або модернізація здійснювалися господарським способом, та в двох - якщо стороннім підприємством (другий примірник передається підприємству, яке здійснювало роботи). На підставі акту вносяться зміни до наступних документів: ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"; ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)"; ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)"; ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту".

Форми ОЗ-3 "Акт на списання основних засобів" та ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів" використовуються для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій ліквідації. Акт складається у

двох примірниках і затверджується керівником підприємства, потім передається в

бухгалтерію, де на його підставі здійснюють запис до форми ОЗ-9 та вилучають картку форми ОЗ-6, що відображають у відомості форми ОЗ-7.

Форма ОЗ-5 "Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини" використовується при встановленні, запуску та демонтажу будівельної машини, взятої на прокат; підписується представником машино прокатної бази та механіком будівельної ділянки.

Форма ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі (цеху). Інвентарні картки заповнюються на підставі первинних документів з обліку руху основних засобів: ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"; ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів"; ОЗ-3 "Акт на списання основних засобів" (при цьому картка вилучається); ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів" (при цьому картка вилучається).

На підставі інвентарних карток заповнюються такі накопичувальні документи: ОЗ-7 "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів"; ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів" (заповнюється в кінці місяця); ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів" (крім випадку внутрішнього переміщення основного засобу).

Дані карток сумарно звіряють з реєстрами синтетичного бухгалтерського обліку.

Кожна картка, як правило, ведеться в одному примірнику в бухгалтерії, але існує варіант обліку з веденням двох примірників цих форм: один примірник - в бухгалтерії, інший - за місцем експлуатації основного засобу, замість форми ОЗ-9. Підприємства, які мають невелику кількість основних засобів, можуть вести їх пооб'єктний облік в інвентарній книзі (в розрізі видів основних засобів та за місцем їх знаходження).

На орендовані основні засоби картка форми ОЗ-6 не заводиться. Для аналітичного обліку таких засобів використовується копія інвентарної картки орендодавця, яка повинна бути отримана разом з орендованими основними засобами.

Форма ОЗ-7 "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів" використовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику з метою контролю за зберіганням карток. Зареєстровані в описі картки розміщують у картотеці основних засобів, де їх групують за видами, а всередині видів - за місцезнаходженням. Картки недіючих основних засобів групують окремо. Вибуття основних засобів відмічається у картці, яка вилучається з картотеки діючих об'єктів, що відображається в цьому описі.

Форма ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів" заповнюється на підставі наступних форм: ОЗ-6 "Інвентар на картка обліку основних засобів"; ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)"; ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)"; ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту".

Форма ОЗ -9 "Інвентарний список основних засобів" використовується за місцем експлуатації основних засобів (цехах, відділах) для обліку кожного об'єкту за матеріально відповідальними особами.

12

Форми ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)": ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)", ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту" використовуються для розрахунку амортизації основних засобів та заповнюються на підставі інвентарних карток форми ОЗ-6 з урахуванням змін, внесених актом форми ОЗ-2 при прийманні-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Процес документального оформлення операцій з іншими необоротними матеріальними активами ідентичний порядку оформлення операцій з основними засобами.

Характеристика рахунків з обліку основних засобів

Для обліку основних засобів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування №291 призначені балансові рахунки 1-го класу "Необоротні активи" та позабалансові рахунки 0-го класу "Позабалансові рахунки" з відповідними субрахунками. Характеристика рахунків, призначених для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, наведена в Додатку А.

Характеристика субрахунків рахунку 10 "Основні засоби".

Рахунок 10 "Основні засоби" призначений для обліку господарських засобів, тобто узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів. Субрахунки, передбачені Планом рахунків до рахунку 10 "Основні засоби", та їх характеристика наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4. Характеристика субрахунків рахунку 10 "Основні засоби"

Назва субрахунків	Характеристика субрахунків
101 "Земельні ділянки"	Відображається вартість земельних ділянок
102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"	До цієї групи основних засобів відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані зі зведенням споруд) на культурно-технічні заходи щодо поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського користування, здійснювані за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізування купин, розчистка заростей, очищення водосховищ тощо)

103 "Будинки та споруди"	Ведеться облік наявності та руху будівель, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будинків
104 "Машини та обладнання"	Ведеться облік за видами машин та обладнання
105 "Транспортні засоби"	До транспортних засобів належать засоби пересування, призначені для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання)

13

106 "Інструменти, прилади та інвентар"	До інструментів відносяться: ріжучі, ударні, давлючі та ущільнюючі знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, стисненого повітря тощо, а також будь-які пристрої для оброблення матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо. До виробничого інвентарю і приладдя належать предмети виробничого призначення, котрі використовуються для полегшення виробничих операцій під час роботи, обладнання для охорони праці, та и для зберігання їдких і сипучих речовин
107 "Робоча і продуктивна худоба"	До цієї групи належать: робоча худоба - коні, воли, верблюди, віслюки та інші робочі тварини; продуктивна худоба - корови, бики-плідники, буйволи, яки, жеребці-плідники та племінні кобили тощо
108 "Багаторічні насадження"	До цієї групи основних засобів відносяться всі штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку
109 "Інші основні засоби"	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках рахунку 10 "Основні засоби"

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду об'єктів основних засобів. Для отримання детальної інформації, необхідної для ефективного використання основних засобів за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами основних засобів. Якщо об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то в бухгалтерському обліку кожна з цих частин може визнаватися як окремий об'єкт основних засобів.

Кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер, який

наноситься на об'єкт і вказується у відповідних первинних документах та регістрах з обліку об'єктів основних засобів.

Аналітичний облік ведеться також за видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально відповідальними особами.

Порушення встановлених вимог ведення інвентарного обліку ускладнює процес обробки документів в бухгалтерії і перешкоджає отриманню оперативної, повної, достовірної, неупередженої та точної інформації про наявність та рух основних засобів.

Специфічною особливістю обліку основних фондів для цілей податкових розрахунків є те, що облік:

- основних фондів групи 1 ведеться щодо кожного об'єкта окремо і щодо групи в цілому (як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи);
- основних фондів груп 2, 3 і 4 ведеться тільки щодо групи (за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів).

При цьому окремий облік об'єктів, що входять до складу основних фондів груп 2, 3 і 4, з метою оподаткування не ведеться.

Характеристика рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 "Капітальні інвестиції", характеристика субрахунків до якого наведена в табл. 2.7.

14

Таблиця 2.7. Характеристика субрахунків рахунку 15 "Капітальні інвестиції"

Назва субрахунків	Характеристика субрахунків
151 "Капітальне будівництво"	Відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому рахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва
152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва та основного стада)
153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	Відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи"

154 "Придбання (створення) нематеріальн их активів"	Відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи"
155 "Формуван ня основного стада"	Обліковуються витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі")

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних інвестицій (інвентарними об'єктами).

Практична 1

Облік руху основних засобів. Переоцінка основних засобів.

Мета вивчення

Після практичної 1 студент повинен вміти:

- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 09 "Амортизаційні відрахування";

Облікове відображення операцій з руху основних засобів

Надходження Порядок відображення надходження основних засобів основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. Застосування різних видів вартості при оцінці основних засобів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження основних засобів. Перелік витрат, що формують первісну вартість об'єкта основних засобів, розглядався на рис. 2.3.

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження		Суми непрямих податків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
Суми ввізного мита	Ресстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети		
Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів		
Первісна вартість необоротних матеріальних активів		
Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації	

Рис. 2.3. Витрати, які формують первісну вартість необоротних матеріальних активів

Більшість основних засобів надходять на підприємство шляхом здійснення капітальних інвестицій. Під капітальними інвестиціями розуміють сукупність витрат на створення, придбання та поліпшення якісного стану основних засобів.

16

Надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, придбаних за плату у постачальників, буде відображатися наступним чином (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8. Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів придбаних за плату у постачальників

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено вартість основних засобів за договором постачання	152 "Придбання (створення) основних засобів"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2.	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

3.	Відображено суму консультаційних, посередницьких, транспортних послуг та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів	152 "Придбання (створення) основних засобів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4.	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5.	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"

У випадку здійснення витрат на придбання основних фондів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого ПДВ, якщо платник податку на прибуток є платником ПДВ.

Збільшення балансової вартості основних фондів у податковому обліку відбувається:

- для окремого об'єкта основних фондів групи 1 (і відповідно всієї групи 1) - на початок кварталу, наступного за кварталом введення в експлуатацію об'єкта основних фондів;
- основних фондів груп 2, 3 і 4 - на початок кварталу, наступного за кварталом оприбуткування основного фонду, незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" визначено, що витрати на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб відносяться на збільшення балансової вартості відповідної групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) у той момент, що і при здійсненні витрат на придбання основних фондів. При цьому балансова вартість основних фондів збільшується на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податків, і пов'язаних з їх виготовленням та введенням в експлуатацію.

Безоплатне одержання об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському обліку розглядається як збільшення додаткового капіталу на суму, що дорівнює справедливій вартості безоплатно

17

одержаного об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, без урахування інших обов'язкових витрат і платежів. При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів виникає дохід в сумі амортизації таких об'єктів одночасно з П нарахуванням (табл. 2.9). У міру виникнення доходу сума додаткового капіталу зменшується.

Таблиця 2.9. Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
2.	Зараховано до складу основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"
3.	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" визначено, що при безоплатному отриманні об'єктів основних фондів від юридичних або фізичних осіб у підприємства виникають валові доходи. Вартість основних фондів, одержаних безоплатно, амортизації відповідно до згаданого Закону не підлягає.

Надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, внесених засновниками до статутного капіталу, оформлюється в бухгалтерському обліку наступним чином (табл. 2.10).

Таблиця 2. 10. Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів внесених засновниками до статутного капіталу

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено внесок до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2.	Одержано об'єкт основних засобів та як внесок до статутного капіталу (якщо об'єкт не потребує монтаж)	10 "Основні засоби"	46 "Неоплачений капітал"

Податковим законодавством передбачено, що отримання основних фондів до статутного фонду для емітента прирівнюється до їх придбання з подальшим збільшенням балансової вартості відповідної групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1).

Об'єкт основних засобів може бути придбаний в результаті обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів або інший актив. В бухгалтерському обліку ці операції відображається наступним чином (табл. 2.11).

Таблиця 2.11. Кореспонденція рахунків з обліку придбання основних засобів у результаті обміну на інший неподібний об'єкт

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Одержано основні засоби в обмін	"Придбання"	"Дохід від

18

	на готову продукцію	(виготовлення) основних засобів"	реалізації готової продукції"
2.	Зараховано до складу основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"
3.	Відображено собівартість відвантаженої готової продукції	901 "Собівартість реалізації готової продукції"	26 "Готова продукція"

Крім того основний засіб та інший необоротний матеріальний актив може бути обмінений на подібний об'єкт, який використовується при виробництві такої ж самої продукції та має таку ж саму справедливую вартість.

На відміну від вимог П(С)БО 7 податковим законодавством розподіл основних фондів на "подібні" та "неподібні" не передбачено. Отримання основних фондів в обмін на активи відображається в обліку з метою оподаткування аналогічно обліку їх продажу (придбання).

Щодо ПДВ, то при здійсненні товарообмінних операцій база обкладання ПДВ визначається, виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче звичайних цін. При цьому дата виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту щодо ПДВ в бартерних операціях аналогічна даті виникнення валових доходів валових витрат (тобто за правилом першої події).

Переоцінка основних засобів

Порядок проведення переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлено П(С)БО 7 "Основні засоби", згідно з яким переоцінку об'єкта основних засобів можна проводити за умови, що його залишкова вартість (за даними бухгалтерського обліку) суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Підприємства мають право самостійно визначати величину (межу) суттєвості та, відповідно, приймати рішення щодо доцільності проведення переоцінки.

Частота проведення переоцінки залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів, тобто якщо їх справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової вартості. Величину суттєвості доцільно встановлювати окремо для кожної групи основних засобів у Положенні про облікову політику підприємства: 1- % чистого прибутку (збитку) підприємства або 10-відсоткове відхилення залишкової

вартості об'єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості. Переоцінка основних засобів проводиться за рішенням керівництва та оформлюється наказом.

У випадку переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Операції з переоцінки основних засобів включають операції зі збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу - дооцінку, та операції зі зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу - уцінку.

Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається відповідно як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкту, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Порядок проведення переоцінки основних засобів наведено на рис. 2.5.

19

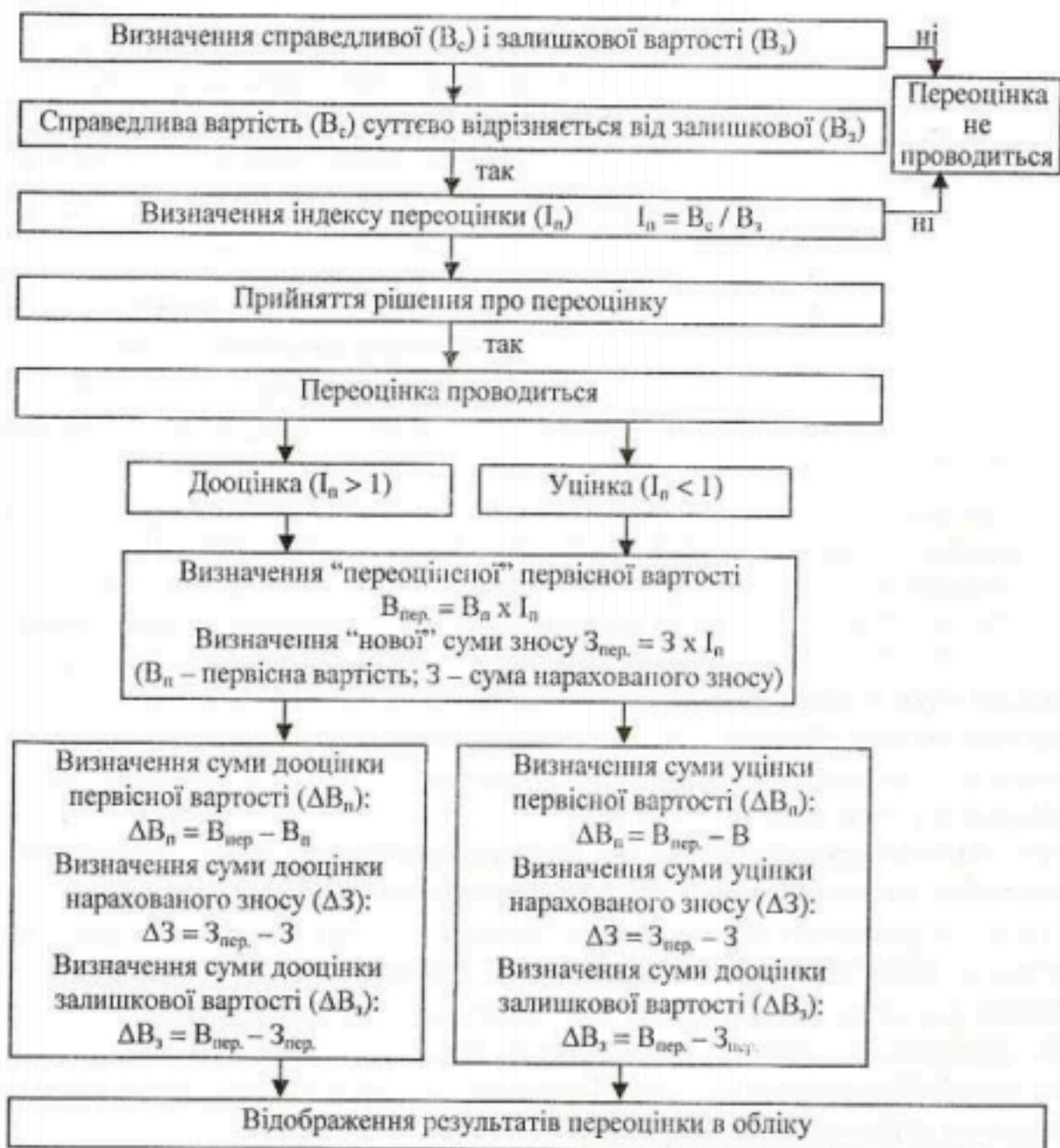


Рис. 2.5. Порядок проведення переоцінки основних засобів

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його

переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінки вартості основних засобів визначається П(С)БО 7 і залежить від того, проводиться переоцінка вперше чи повторно (див. рис. 2.6).

Приклад

Первісна вартість обладнання - 800 тис грн., сума його зносу на дату першої переоцінки — 200 тис грн.

У результаті експертної оцінки встановлено, що справедлива вартість експертної оцінки на дату переоцінки дорівнює 900 тис грн.

При застосуванні пропорційної переоцінки первісної вартості та зносу основних засобів первісна вартість та знос основних засобів в результаті переоцінки

20

зростають пропорційно збільшенню чистої балансової вартості, тобто у 1,5 рази (900 тис.: 600 тис.).

Зробивши перерахунок первісної вартості та зносу, отримаємо:

Показник	До переоцінки	Після переоцінки
Первісна вартість	800000	1200000
Знос	200000	300000
Чиста балансова вартість	600000	900000

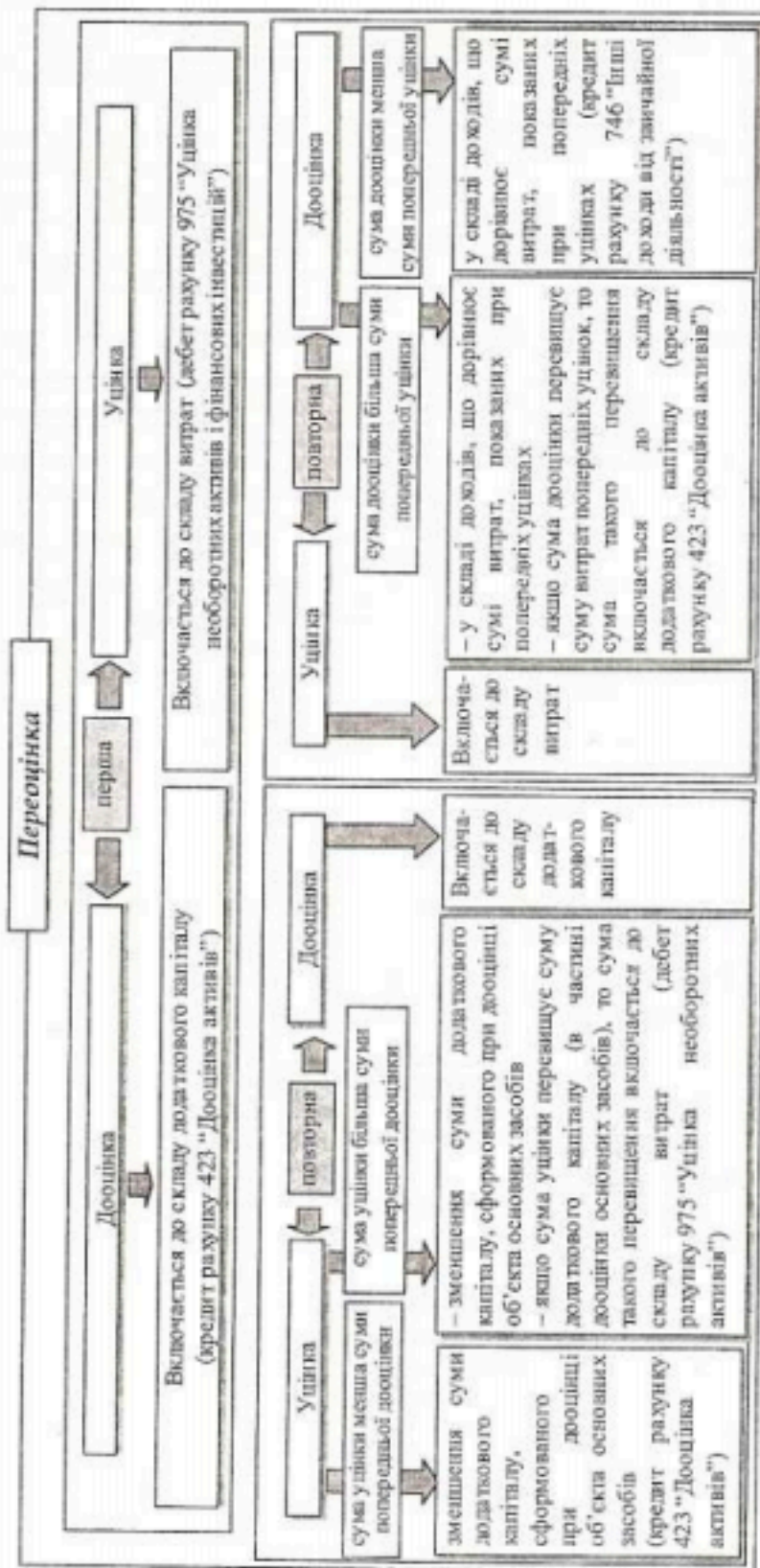


Рис. 2.6. Порядок відображення в обліку результатів переоцінок

При переоцінці Основних засобів накопичена амортизація повинна бути скоригована. Це пов'язано з тим, що в результаті переоцінки відбувається зміна не лише первісної вартості основного засобу, а й його зносу. Отже, трансформується база обчислення амортизації. Наступні суми амортизаційних відрахувань розраховуються, виходячи з переоціненої залишкової вартості. Переоцінка не передбачає перегляд строків корисної експлуатації основних засобів.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової

вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Дані про переоцінку відображаються у регістрах аналітичного обліку основних засобів - в інвентарній картці обліку основних засобів. Платники податків усіх форм власності мають право здійснювати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів.

Індексація проводиться щодо всіх основних фондів за винятком невиробничих фондів. Індексація здійснюється шляхом множення балансової вартості відповідної групи основних фондів на коефіцієнт індексації (K_i), який розраховується за формулою:

$$K_i = [I(a-1) - 10] : 100,$$

де $I(a-1)$ - індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація. Індексація здійснюється за умови, що розрахований коефіцієнт індексації перевищує одиницю (тобто у разі, якщо річний індекс інфляції більше 110 %).

Індексація здійснюється за результатами звітного (податкового) року на початок першого кварталу наступного року.

Необхідно враховувати, що сума індексації безпосередньо не враховується (тобто ні валові доходи, ні валові витрати при цьому не виникають). Сума проіндексованої балансової вартості основних фондів відображається в додатку до декларації з податку на прибуток за I-ий квартал року, на початок якого проводиться індексація.

Витрати на утримання основних засобів.

У бухгалтерському обліку проведення індексації не відображається. Після надходження основних засобів кожне підприємство несе витрати, пов'язані з їх утриманням та експлуатацією. Відображення таких витрат в бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди (рис. 2.7).

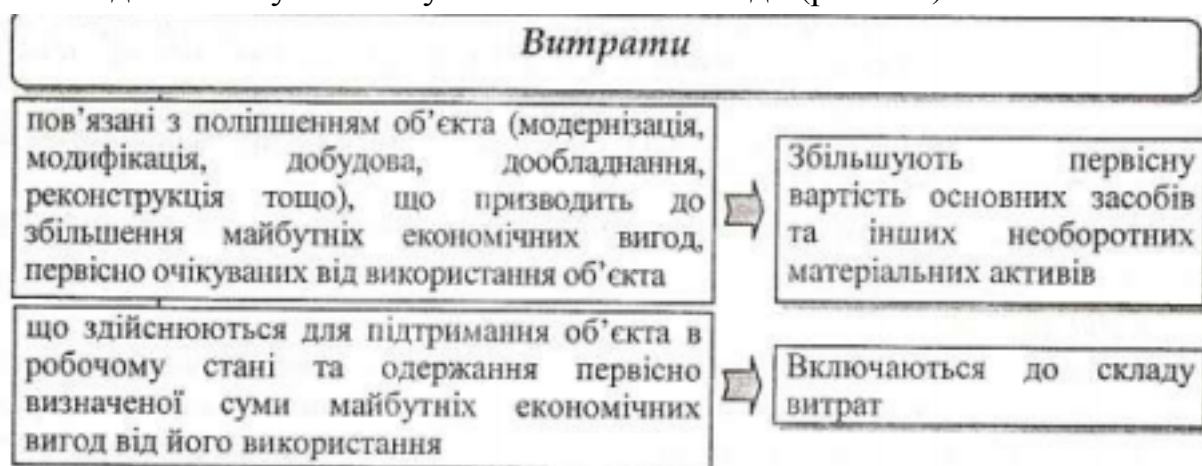


Рис. 2.7. Облік витрат на утримання необоротних матеріальних активів

Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів можуть бути спрямовані на: поліпшення стану об'єкта для продовження строку корисної експлуатації та (або) підвищення продуктивності нормативних показників його функціонування, підтримання об'єкта в робочому стані для збереження або відновлення майбутніх економічних вигод, що очікуються.

Прикладом витрат з покращання стану об'єкту є витрати на модифікацію, удосконалення машин і обладнання, а також впровадження нових виробничих

процесів, які забезпечують значне скорочення операційних витрат (підвищення продуктивності основних засобів).

Ремонт об'єктів основних засобів виконують:

- господарським способом, коли роботи виконуються власними силами і на нього витрачаються будівельні матеріали підприємства, на балансі якого ці об'єкти обліковуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів основних засобів;
- підрядним способом, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або відповідні підрозділи цієї організації;
- внутрішньо підрядним способом, коли ремонтні роботи виконують спеціалізовані структурні підрозділи підприємства.

При підрядному і внутрішньо підрядному способі виконання ремонту основних засобів підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкту, який підлягає ремонту; строки виконання робіт; умови і порядок розрахунків за виконаний ремонт.

Завершення ремонту оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

По закінченні ремонту бухгалтерія замовника робить відмітку в інвентарній картці обліку об'єкту основних засобів, який ремонтується, про дату виконання ремонту і фактичну суму витрат.

Наступні витрати, що продовжують строк корисної служби та (або) підвищують продуктивність об'єкта основних засобів, дозволяють отримувати додаткові економічні вигоди протягом більше одного звітного періоду і включаються до балансової вартості основних засобів. В протилежному випадку наступні витрати повинні бути визнані поточними витратами того періоду, в якому вони були понесені.

Поліпшення основних фондів можуть здійснюватися як з виведенням, так і безвиведення їх з експлуатації. Виведення з експлуатації основних фондів будь-якої групи здійснюється на підставі наказу керівника платника податку.

На відміну від вимог П(С)БО згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" поточний ремонт, капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння тощо розглядаються як поліпшення основних фондів. При цьому для цілей оподаткування не має значення вид проведених робіт, оскільки в податковому законодавстві не виділяється поточний і капітальний ремонт.

Однак визначено порядок розподілу витрат на поліпшення:

- частина відноситься на валові витрати (в сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду);
- решта цих витрат збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок

розрахункового кварталу шляхом розподілу пропорційно суми фактичних витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3 та 4 або окремих об'єктів основних фондів групи 1.

Якщо з будь-яких причин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання.

Основний засіб списується з балансу підприємства в наступних випадках (рис. 2.8).

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття об'єктів основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

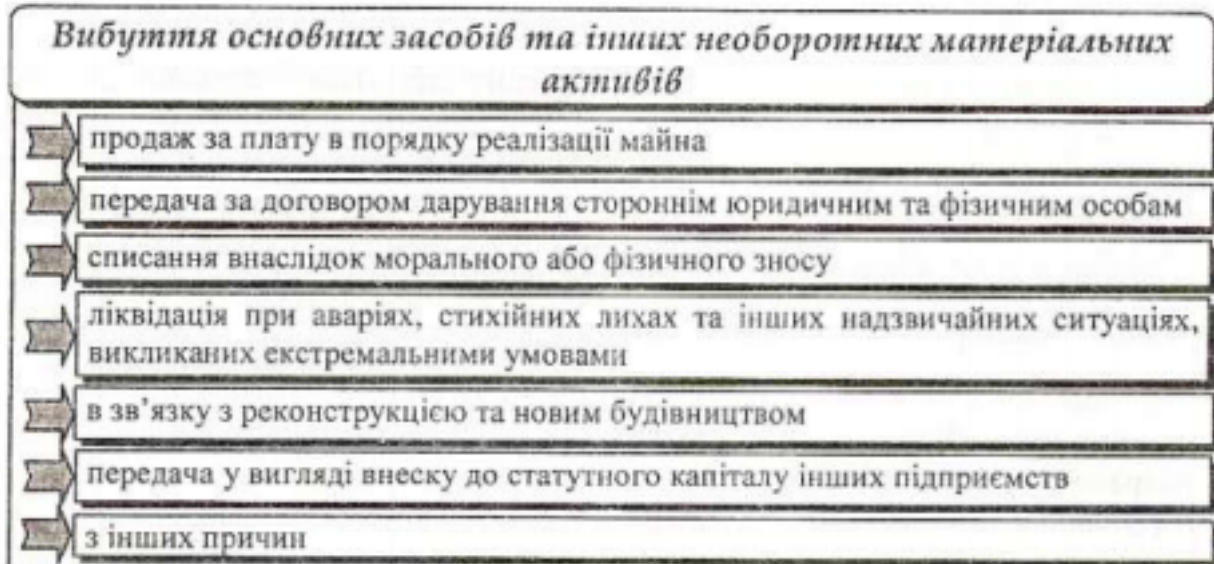


Рис. 2.8. Вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються, відповідно, на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача та передача основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства оформлюється в бухгалтерському обліку наступним чином (табл. 2.18).

Таблиця 2.18. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації, ліквідації, безоплатної передачі та передачі основних засобів в якості внеску до статутного капіталу

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<i>Реалізація основних засобів</i>			
1.	Відображено дохід від реалізації	31 "Рахунки в банках", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"

2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	64 "Розрахунки за податками і платежами"
3.	Списано знос реалізованих основних засобів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
4.	Відображено залишкову вартість	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"
5.	Відображено фінансовий результат від реалізації	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
		742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
Ліквідація основних засобів			
1.	Списано знос ліквідованих основних засобів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
2.	Відображено залишкову вартість ліквідованих засобів	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби"
3.	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976 "Списання необоротних активів"	66 "Розрахунки з оплати праці" 65 "Розрахунки за страхуванням" 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4.	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	20 "Виробничі за паси" 22 "МШП" 28 "Товари"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
5.	Відображено фінансовий результат від ліквідації основних засобів	793 "Результат іншої"	976 "Списання необоротних"

	бів	звичайної діяльності"	активів"
		746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
<i>Передача основних засобів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства</i>			
1.	Списано знос переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
2.	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	10 "Основні засоби"

Податковим законодавством визначено, що ліквідація основних фондів може здійснюватися:

25

- за рішенням платника податків;
- якщо з основні фонди (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації при обставинах, які не залежать від платника податків;
- якщо платник податків змушений відмовитися від використання основних фондів за обставин загрози або неминучості їх заміни, зруйнування чи ліквідації тощо.

Облік ліквідації основних фондів для цілей оподаткування у всіх випадках однаковий незалежно від причин, з яких ліквідуються основні фонди. Платник податку в звітному періоді, в якому виникають такі обставини: • при ліквідації об'єкта основних фондів групи 1 на суму балансової вартості окремого основного фонду групи 1 збільшуються валові витрати. При цьому вартість такого об'єкту для цілей оподаткування прирівнюється до нуля; • при ліквідації об'єктів основних фондів груп 2, 3 і 4 не змінює балансову вартість таких груп основних фондів.

Ліквідація невиробничих фондів не спричиняє зміни валових доходів і валових витрат.

При ліквідації основних фондів або невиробничих фондів за самостійним рішенням платника податків виникають податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайних цін, але не нижче їх балансової вартості, оскільки такі операції розглядаються для цілей обліку ПДВ як поставка.

ПДВ нараховувати не потрібно, якщо основні фонди або невиробничі фонди ліквідуються:

- у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили;
- В інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника

податків. У тому числі в разі розкрадання основних фондів;

— платник податків надає податковому органу відповідний документ про знищення, розбирання або перетворення основних фондів іншими способами, внаслідок чого основні фонди не можуть використовуватися в майбутньому за первісним призначенням.

Облік продажу основних фондів для цілей оподаткування залежить від того, об'єкт якої групи реалізується. При продажу окремого об'єкта основних фондів групи 1 балансова вартість цієї групи зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта (тобто на його залишкову вартість).

При цьому:

- якщо виручка від продажу об'єкта основних фондів групи 1 перевищує його балансову вартість (тобто коли продаж об'єкта прибутковий у податковому обліку), то сума перевищення включається до валових доходів;

- якщо виручка від продажу менша за балансову вартість об'єкта основних фондів групи 1 (тобто коли продаж об'єкта збитковий у податковому обліку), то різниця включається до валових витрат.

При продажу основних фондів груп 2, 3 і 4 балансова вартість групи основних фондів зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів (вартості продукції, робіт, послуг, отриманих платником податків у межах бартерних (товарообмінних) операцій).

При цьому якщо сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, балансова вартість групи прирівнюється до

26

нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податків відповідного періоду.

У разі продажу невиробничих фондів:

- доходи, отримані (нараховані) від продажу таких фондів, включаються до валових доходів;

- сума витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) таких невиробничих фондів (без урахування зносу) та їх поліпшенням, включається до валових витрат.

Лекція 2

Знос (амортизація) основних засобів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 2 студент повинен знати:

- порядок проведення зносу (амортизації) необоротних активів;

Після вивчення лекції 2 студент повинен вміти:

- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 09 "Амортизаційні відрахування";

Поняття зносу (амортизації) основних засобів.

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів.

Амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу.

Знос основних засобів - сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена з початку строку їх корисного використання.

Земля та інші основні засоби, які мають необмежений строк корисного використання, не є об'єктом амортизації.

Строк корисної експлуатації основних засобів - це період, протягом якого підприємство, передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Строк корисної експлуатації визначає саме підприємство з врахуванням таких чинників:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного зносу;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);

правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо). Оскільки строк корисної експлуатації визначають, виходячи з корисності об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Строк корисного використання активу може змінюватись:

- у разі зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виробляється за допомогою цього активу;
- у разі капіталізації наступних витрат, пов'язаних з використанням активу,

28

що покращують його стан.

Результати зміни строку корисного використання об'єкта впливають на величину амортизації об'єкта в поточному та майбутньому періодах, а накопичена амортизація за попередні періоди не коригується.

Приклад.

Первісно строк корисної служби об'єкта основних засобів був оцінений в 5 років. Річна норма амортизації - об'єкта при цьому складає 20 %. Якщо після двох років експлуатації строк корисної служби об'єкта знизиться з 5 до 4 років, тобто

об'єкт буде використовуватись в подальшому протягом двох, а не трьох років, як очікувалось раніше, то норма амортизації на ці два роки повинна бути збільшена в 1,5 рази - $(5-2): 2 = 1,5$.

Таким чином протягом двох останніх років використання об'єкта річна норма амортизації складе 30 %, а не 20 %, як в перші два роки.

Методи розрахунку амортизації

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу.

Можна виділити наступні основні вимоги до амортизації основних засобів: $\Rightarrow$ вартість об'єкту, що амортизується, повинна списуватись систематично протягом строку корисної служби;

$\Rightarrow$ метод амортизації, який використовується, повинен відображати процес споживання підприємством економічних вигод, що одержуються від об'єкта; $\Rightarrow$ амортизаційні відрахування за кожний період часу повинні і визнаватись як дохід, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості іншого активу.

У міжнародній практиці застосовуються наступні методи амортизації основних засобів:

- 1) метод рівномірного (прямолінійного) списання;
- 2) виробничий метод (метод нарахування зносу пропорційно обсягу виконаних робіт);
- 3) методи прискореного списання:
 - $\Rightarrow$ метод списання вартості по сумі чисел (метод суми чисел) або кумулятивний метод;
 - $\Rightarrow$ метод залишку, що зменшується.

За методом рівномірного (прямолінійного) списання вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його служби. При цьому річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними на весь строк корисної служби об'єкта, накопичена амортизація збільшується, а балансова вартість об'єкта зменшується.

Приклад.

Первісна вартість вантажного автомобіля - 10000 грн. Очікуваний строк служби - 5 років. Ліквідаційна вартість автомобіля у вигляді матеріалів - 1000 грн. Отже сума амортизації за рік складе: або $1800 : 9000 = 20 \%$ щорічно. Нархування амортизації за методом .прямолінійного списання протягом п'яти років можна відобразити наступним чином.

$$(\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) / \text{Строк служби} = (10000-1000) / 5 = 1800 \text{ грн.}$$

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичени й знос	Залишкова вартість
1	2	3	4	5=2-4
1	10000 .	1800	1800	200

2	10000	1800	3600	6400
3	10000	1800	5400	4600
4	10000	1800	7200	2800
5	10000	1800	9000	1000

Виробничий метод заснований на передбаченні, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому строк корисної служби визначається кількістю продукції - та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта. При застосуванні цього методу амортизація розраховується шляхом розподілу вартості об'єкта, що амортизується, прямопропорційно кількості продукції (обсягу послуг), виготовленій за відповідні періоди протягом строку його корисної служби.

Приклад.

Плановий випуск продукції - 50000 одиниць. Амортизаційні витрати по вантажному автомобілю (див. попередній приклад) визначаються за допомогою коефіцієнта наступним чином:

$$(\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) / \text{Плановий випуск продукції} = (10000 - 1000) / 50000 = 0,18 \text{ грн./ од. продукції.}$$

Якщо передбачити, що за перший рік випуск продукції склав 10000, за другий - 11000, за третій - 10100, за четвертий - 9000 і за п'ятий - 9900 од., то нарахування амортизації за виробничим методом протягом п'яти років можна відобразити наступним чином.

	Первісна вартість	Випуск продукції, од.	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	2	3	4=3 х коефіцієнт	5	6=2-5
1	10000	10000	1800	1800	8200
2	10000	11000	1980	3780	6220
3	10000	10100	1818	5598	4402
4	10000	9000	1620	7218	2782
5	10000	9900	1782	9000	1000

Метод списання вартості по сумі чисел (кумулятивний метод) визначається сумою років строку служби відповідного об'єкта за допомогою коефіцієнтів, в чисельнику яких зазначаються роки, що залишаються до кінця строку служби об'єкта (в зворотньому порядку), а в знаменнику - загальна сума років експлуатації.

Перемноживши кожний дріб на вартість об'єкту, що амортизується, визначають загальну суму амортизації.

Приклад.

Обчислимо суму амортизації для вантажного автомобіля, строк корисної служби якого 5 років.

Сума чисел - років експлуатації автомобіля складе 15:

$$30$$

$$1+2+3+4+5=15.$$

Сума амортизаційних відрахувань за кумулятивним методом в цьому випадку виглядатиме так.

	Первісна вартість	Первісна вартість за мінусом ліквідаційної вартості	Коефіцієнт	Річна сума амортизації	Накопичений	Залишок вартості
1	2	3	4	5=3x4	6	7=2-6
1	10000	9000	5 : 15 = 0,33	2970	2970	7030
2	10000	9000	4 : 15 = 0,27	2430	5400	4600
3	10000	9000	3 : 15 = 0,20	1800	7200	2800
4	10000	9000	2 : 15 = 0,13	1170	8370	1630
5	10000	9000	1 : 15 = 0,07	630	9000	1000

Метод залишку, що зменшується, виходить з того що, корисність і продуктивність основних засобів в перші періоди використання є значно вищими, ніж в наступні. Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду. Фіксована норма амортизації приймається рівною річній нормі амортизації за прямолінійним методом, помноженою на коефіцієнт, який, як правило, дорівнює двом.

Приклад.

При рівномірному методі норма амортизації вантажного автомобіля на рік складала 20%. Обчислимо суму амортизаційних відрахувань за методом залишку, що зменшується, при подвійній нормі амортизації – 40%. Фіксована ставка в 40% відноситься до залишкової вартості в кінці кожного року.

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	2	3=5 x Норма амортизації	4	5=2-4

1	10000	$40\% \times 10000 = 4000$	4000	6000
2	10000	$40\% \times 6000 = 2400$	6400	3600
3	10000	$40\% \times 3600 = 1440$	7840	2160
4	10000	$40\% \times 2160 = 864$	8704	1296
5	10000	296*	9000	1000

* - Сума амортизації за останній рік експлуатації обмежується величиною, що необхідна для зменшення залишкової вартості.

Якщо компоненти основних засобів мають різні строки технічного використання, відмінні від терміну корисного використання активу в цілому, то можуть застосовуватись різні норми та методи амортизації цих компонентів. Наприклад, літак та його двигуни повинні розглядатись як окремі об'єкти, які амортизуються, якщо вони мають різні строки корисного використання.

Метод амортизації основного засобу переглядається, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів. Необхідність зміни методу амортизації може бути пов'язана, наприклад, з

31

прискоренням морального старіння обладнання через появу на ринку нового виду обладнання, яке здатне ефективніше виконувати ті ж функції.

Приклад.

Вартість об'єкту основних засобів, що амортизується, складає 1000 грн. „строк корисної служби – 5 років. Протягом перших двох років експлуатації об'єкт амортизувався за методом залишку, що зменшується, з використанням коефіцієнта прискорення два.

В зв'язку із зміною умов використання об'єкту, які передбачили порядок отримання з нього економічних вигод, було визнано за необхідне змінити метод амортизації – перейти до прямолінійного методу.

Протягом третього, четвертого, п'ятого років використання об'єкта він буде амортизуватись за річною нормою амортизації 12% (річна сума амортизації 120 грн.), оскільки амортизація об'єкта за перші роки експлуатації склала 640 грн. : $1000 \times 40\% = 400$ грн. – за перший рік;

$(1000 - 400) \times 40\% = 240$ грн. – за другий рік.

Результати зміни сум нарахованої амортизації після змін методу амортизації будуть відображені в звітності за третій, четвертий, п'ятий роки. Аналітичний облік зносу основних засобів, ведеться за видами основних засобів.

Амортизаційні відрахування відносять на витрати виробництва та обігу як частину вартості основних виробничих засобів, що відповідає їх зносу. Нарахування зносу виробничих основних засобів оформляється наступними записами на рахунках бухгалтерського обліку.

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки
---	------------------------------	-----------------------

		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Нараховано амортизацію: а)об'єктів виробничого призначення	23 —Виробництво або 91 —Загальновиробничі витрати	131 —Знос основних засобів
	б)об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 —Витрати на збут	
	в)об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941 — Витрати на дослідження та розробки	
	г)об'єктів загальногосподарського призначення	92 —Адміністративні витрати	
	д)об'єктів житлово комунального та соціально культурного призначення	949 —Інші витрати операційної діяльності	

Характеристика субрахунків рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Для відображення в бухгалтерському обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" та рахунок 09 "Амортизаційні відрахування". Субрахунки, які відкриваються до рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", та їх характеристика наведені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6. Характеристика субрахунків до рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"

Назва субрахунків	Характеристика субрахунків
131 "Знос основних засобів"	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів
---	---

На рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку за рахунком 09 "Амортизаційні відрахування" відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Аналітичний облік за даним рахунком ведеться за напрямками використання амортизації.

Практична 2

Розв'язок задач про нарахування амортизації основних засобів.

Мета вивчення

Після практичної 2 студент повинен вміти:

- розв'язувати задачі по нарахуванню амортизації основних засобів;

Варіант 1.

Первісна вартість устаткування 10 000 грн. Ліквідаційна вартість 1 000 грн.

Очікуваний строк служби 5 років. Плановий випуск продукції 50 000 одиниць.

Варіант 2.

*Первісна вартість устаткування 1 000 грн. Ліквідаційна вартість 100 грн.
Очікуваний строк служби 3 роки. Плановий випуск продукції 5 000 одиниць*

Варіант 3.

*Первісна вартість устаткування 15 600 грн. Ліквідаційна вартість 2 000 грн.
Очікуваний строк служби 6 років. Плановий випуск продукції 75 000 одиниць.*

Варіант 4.

*Первісна вартість устаткування 31 000 грн. Ліквідаційна вартість 3 000 грн.
Очікуваний строк служби 13 років. Плановий випуск продукції 115 000 одиниць.*

Варіант 5.

*Первісна вартість устаткування 21 600 грн. Ліквідаційна вартість 8 000 грн.
Очікуваний строк служби 7 років. Плановий випуск продукції 75 000 одиниць.*

Варіант 6.

*Первісна вартість устаткування 7 000 грн. Ліквідаційна вартість 600 грн.
Очікуваний строк служби 3 роки. Плановий випуск продукції 39 000 одиниць.*

Варіант 7.

*Первісна вартість устаткування 25 000 грн. Ліквідаційна вартість 4 000 грн.
Очікуваний строк служби 7 років. Плановий випуск продукції 47 000 одиниць.*

34

Варіант 8.

*Первісна вартість устаткування 56 000 грн. Ліквідаційна вартість 5 000 грн.
Очікуваний строк служби 8 років. Плановий випуск продукції 125 000 одиниць.*

Варіант 9.

*Первісна вартість устаткування 34 600 грн. Ліквідаційна вартість 4 000 грн.
Очікуваний строк служби 9 років. Плановий випуск продукції 75 000 одиниць.*

Варіант 10.

*Первісна вартість устаткування 17 000 грн. Ліквідаційна вартість 3 000 грн.
Очікуваний строк служби 4 роки. Плановий випуск продукції 15 000 одиниць.*

Варіант 11.

*Первісна вартість устаткування 44 600 грн. Ліквідаційна вартість 7 000 грн.
Очікуваний строк служби 5 років. Плановий випуск продукції 65 000 одиниць.*

Варіант 12.

*Первісна вартість устаткування 127 000 грн. Ліквідаційна вартість 7 600 грн.
Очікуваний строк служби 15 років. Плановий випуск продукції 245 000 одиниць.*

Варіант 13.

*Первісна вартість устаткування 64 800 грн. Ліквідаційна вартість 5 400 грн.
Очікуваний строк служби 7 років. Плановий випуск продукції 89 000 одиниць.*

Варіант 14.

*Первісна вартість устаткування 71 000 грн. Ліквідаційна вартість 7 100 грн.
Очікуваний строк служби 7 років. Плановий випуск продукції 77 000 одиниць.*

Варіант 15.

*Первісна вартість устаткування 55 900 грн. Ліквідаційна вартість 5 700 грн.
Очікуваний строк служби 6 років. Плановий випуск продукції 68 000 одиниць.*

Лекція 3

Облік нематеріальних активів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 2 студент повинен знати:

- групи нематеріальних активів;
- порядок визнання нематеріальних активів;
- порядок оцінки та переоцінки нематеріальних активів;

- рахунки, призначені для обліку нематеріальних активів;
- розкриття інформації про нематеріальні активи в облікових регістрах і фінансовій звітності;
- особливості податкового законодавства щодо нематеріальних активів

Після вивчення лекції 2 студент повинен вміти:

- встановлювати одиницю обліку нематеріальних активів;
- визначати первісну вартість нематеріальних активів;
- проводити переоцінку нематеріальних активів;
- правильно обирати один із способів визначення строку корисного використання та норми амортизації нематеріальних активів;
- визначати гудвіл або негативний гудвіл.

Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів

Нематеріальні активи - це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності, що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, які забезпечують їх власнику (власникам) прибуток протягом тривалого періоду - більше одного року або операційного циклу, за умови, що він перевищує один рік.

Нематеріальні активи характеризуються наступними ознаками:

- немонетарні активи;
- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання більше одного року.

Нагадаємо, що *монетарні активи* - це грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, зокрема, фінансові вкладення, дебіторська заборгованість. Всі інші активи є *немонетарними*. До немонетарних активів належать запаси, обладнання, офісні меблі та інші активи, для яких характерна певна матеріальна форма, тобто, дані активи не підпадають під визначення нематеріальних. Прикладами немонетарних активів, що не мають матеріальної форми є: товарні знаки, патенти, ліцензії, комп'ютерні програми, авторські права тощо.

Більшість нематеріальних активів мають відповідний матеріальний носій (наприклад, диск є матеріальним носієм комп'ютерної програми, аркуш паперу є

36

носієм угоди про авторські права). Проте матеріальний носій в даному випадку є вторинним щодо інформації, яка на ньому зберігається.

Нематеріальний актив є ідентифікованим. *Ідентифікований актив* - це придбаний актив, який на дату придбання відповідає певним критеріям: • оцінка активу може бути достовірно визначена;

- у майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигід, тобто він може сприяти надходженню на підприємство (прямо або опосередковано) грошових коштів та їх еквівалентів.

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Тобто щодо конкретного об'єкта нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його із сукупного майна, що обліковується на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним.

Згідно з податковим законодавством нематеріальні активи - це об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку. Таким чином, між бухгалтерським та податковим визначеннями нематеріальних активів існують відмінності. Так, П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", на відміну від податкового законодавства обмежує можливість віднесення активів до складу нематеріальних, тобто нематеріальними можуть бути ті активи, які утримуються з метою використання впродовж періоду більше одного року.

Крім того, нематеріальний актив може бути придбаний з метою перепродажу та бути для цілей оподаткування товаром.

Для бухгалтерського обліку П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп (рис. 3.2).

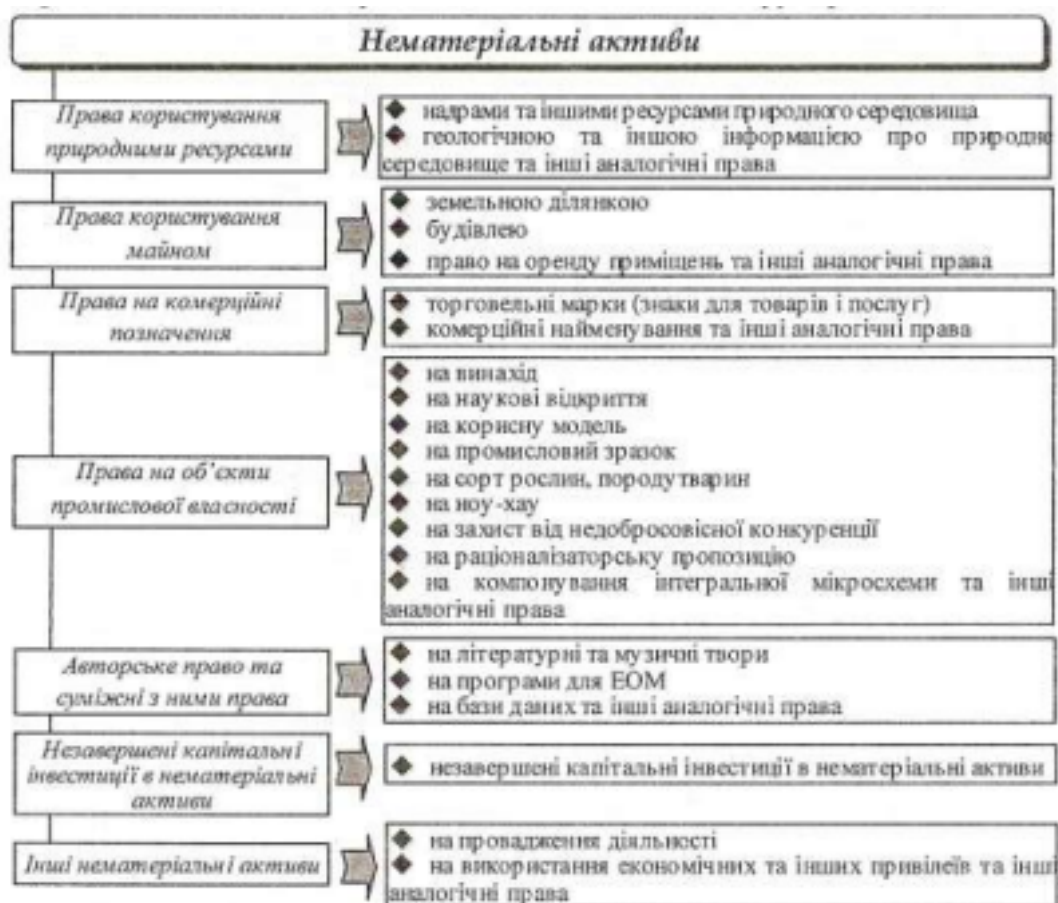


Рис. 3.2. Класифікація нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8

Для здійснення податкових розрахунків нематеріальні активи поділяються на ті, що підлягають амортизації, і ті, що не підлягають амортизації.

Облік нематеріальних активів у працях вчених.

Значний внесок у розвиток обліку нематеріальних активів зробили такі вчені України та інших країн світу: М.Ю. Алеїнікова [72], В. Букур (Молдова) [52], Н.В.

Генералова [92], В.Б. Гурко [100], М.В. Дишкант [109], М.Ю. Манухіна [142], Сунь Лін [188], Я.И. Устинова [194].

Структура П(С)БО 8 та основні терміни

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", загальна структура якого наведена на рис. 3.3.

Терміни та поняття, які пояснюються в П(С)БО 8: нематеріальний актив; група нематеріальних активів; активний ринок; дослідження; розробка; незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; накопичена амортизація нематеріальних активів.

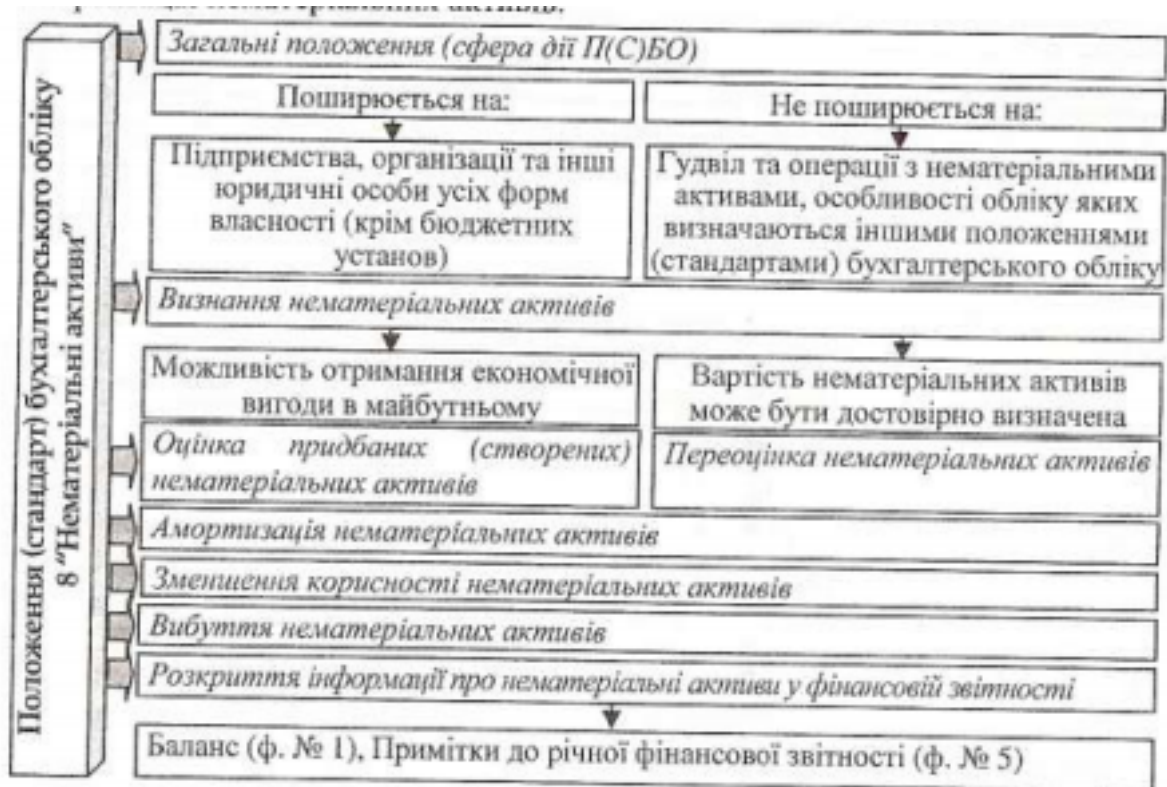


Рис. 3.3. Характеристика П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"

Терміни та поняття, що використовуються в П(С)БО 8: можливість отримання майбутніх економічних вигод; витрати звітного періоду; первісна вартість; подібний об'єкт; неподібний об'єкт; справедлива вартість; об'єднання підприємств; прямі витрати; переоцінка нематеріальних активів; переоцінена первісна вартість; переоцінена залишкова вартість; індекс переоцінки; дооцінка; уцінка; строк корисного використання; моральний знос; метод амортизації; прямолінійний метод амортизації; ліквідаційна вартість нематеріальних активів; зменшення корисності нематеріальних активів.

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

Розвиток світового ринку інвестицій сприяє розробці загальних принципів

обліку та звітності, тобто впровадженню міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" має ряд спільних моментів з МСФЗ (IAS) 38 "Нематеріальні активи". Поряд з подібними рисами можна виділити й наступні відмінні (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Порівняння П(С)БО та МСФЗ з обліку нематеріальних активів

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

1		2	3
Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні	Безоплатне отримання	Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8	Згідно з МСФЗ 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу", підприємство може обрати первісне визнання як нематеріальних активів, так і гранту за справедливою вартістю. Якщо підприємство вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, воно визнає актив за номінальною сумою з урахуванням будь-яких витрат, які можна безпосередньо віднести до підготовки активу до його використання
	Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8	Не визначаються
	Нематеріальні активи, сплачені загальною сумою	Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів	Не визначаються
	Створені підприємством (власними силами)	Первісна вартість нематеріального активу включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Не визначаються
	Переоцінка нематеріальних активів	Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У випадку переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку)	Два підходи: базовий підхід і дозволений альтернативний. У першому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю. В другому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки. В першому і другому випадках передбачено урахування будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності

1	2	3
Визначення строку корисного використання	При визначенні строку корисної експлуатації необхідно враховувати: – строки корисного використання подібних активів – правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори, а також: – моральний знос, що передбачається	– технічне, технологічне та інші види старіння – стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації – очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів – рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід – отримання очікуваних майбутніх економічних вигід для активу, та здатність і намір компанії досягти такого рівня – залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів підприємства У фінансових звітах розкривається інформація про:
Розкриття інформації у звітності	У Примітках до фінансової звітності розкривається інформація про: – вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі – методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів – наявність та рух нематеріальних активів у звітному році А також: – первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності – первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів – суму угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів – загальну суму витрат на дослідження та розробки, що включена до складу витрат звітного періоду – первісну вартість, залишкову вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	Якщо нематеріальні активи відображаються за переоціненими сумами, слід розкривати наступне: а) за класом нематеріальних активів: – дату чинності переоцінки – балансову вартість переоцінених нематеріальних активів – балансову вартість, яка була б включена у фінансові звіти, якби переоцінені нематеріальні активи відображались згідно з базовим підходом б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, зазначаючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам

Порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку нематеріальних і"ктивів" оскільки створення більш

детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами. Ці аспекти є основою розробки національного П(С)БО 8.

Характеристика рахунків 12 "Нематеріальні активи", 19 "Гудвіл при придбанні"

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 "Нематеріальні активи". Для відображення гудвілу в обліку використовується рахунок 19 "Гудвіл при придбанні".

Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, так і позабалансові рахунки. Зупинимося детальніше на характеристиці балансових рахунків (див. Додаток А).

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, за кредитом вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами. Планом рахунків передбачено відкриття наступних субрахунків до рахунку 12 "Нематеріальні активи" (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Об'єкти, що обліковуються на рахунку 12 "Нематеріальні активи"

<i>Шифр та назва субрахунку</i>	<i>Характеристика субрахунку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
121 "Права користування природними ресурсами"	Призначений для відображення наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо
122 "Права користування майном"	Призначений для відображення в обліку прав користування майном. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування земельною ділянкою, прав користування будівлею, прав на оренду приміщень тощо
123 "Права на комерційні позначення"	Призначений для обліку наявності прав на знаки для товарів та послуг. На цьому субрахунку ведеться облік товарних знаків, торгових марок, фірмових назв тощо
124 "Права на об'єкти промислової власності"	Призначений для відображення наявності прав на об'єкти промислової власності. На цьому субрахунку ведеться облік прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної

	конкуренції тощо
125 "Авторське пра во та суміжні з ним права"	Призначений для відображення наявності авторських та суміжних з ними прав. На цьому субрахунку ведеться облік прав на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо

42

127 "Інші немате ріальні активи"	Призначений для обліку інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство. На цьому субрахунку ведеться облік прав на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо
----------------------------------	---

Рахунок 19 "Гудвіл при придбанні" призначений для узагальнення інформації щодо гудвілу і негативного гудвілу, що виникають при придбанні, відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Характеристика рахунку 19 "Гудвіл при придбанні"

<i>Субрахунок</i>	<i>Характеристика субрахунку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
191 "Гудвіл"	За дебетом відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом сума нарахованої амортизації дві і списаного гудвіл
192 "Негативний гудвіл"	За кредитом відображається вартість негативного гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за дебетом — зменшення його вартості при визнанні доходу

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" у суб'єктів малого підприємництва включено до рахунку 10 "Основні засоби" (див. лекцію 2).

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожен з яких відкривається Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2). Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Розрізи аналітичного обліку нематеріальних активів

<i>Субрахунки до рахунку 12 "Нематеріальні активи"</i>	<i>Розрізи аналітики</i>
<i>1</i>	<i>2</i>

121 "Права користуван ня природними ресурсами"	У розрізі видів природних ресурсів та матеріально відповідальних осіб
122 "Права користуван ня майном"	В розрізі об'єкта майна, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
123 "Права на ко мерційні позначення"	В розрізі класифікації прав
124 "Права на об'єкти промислової власності"	В розрізі класифікації прав і матеріально відповідальних осіб
125 "Авторське право та суміжні з ним права"	В розрізі класифікації прав
127 "Інші нематеріальні активи"	В розрізі класифікації прав

Приклад, який ілюструє взаємозв'язок синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, наведено на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів

Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю і рухом кожного об'єкта нематеріального активу окремо.

Інформація щодо обліку наявності та руху нематеріальних активів, необхідна управлінцям в розрізі кожного об'єкту, аналогічна інформації про основні засоби (див. лекцію 2).

Нематеріальні активи: визнання, оцінка, переоцінка

Визнання нематеріальних активів.

Визнання нематеріальних активів, їх зарахування на баланс передбачає визначення критеріїв і моменту їх визнання.

Критерії визнання нематеріальних активів містять основні правила, за якими потрібно або непотрібно визнавати ті або інші немонетарні активи як нематеріальні активи. Момент визнання нематеріальних активів фіксує час (дату) визнання нематеріального активу. Ці дані потрібні для визначення часу, з якого необхідно починати нарахування амортизації нематеріальних активів.

Згідно з П(С)БО 8 придбаний нематеріальний актив визнається як актив, тобто відображається в балансі, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу;
- можна достовірно визначити його вартість.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо його можна:

- використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів або наданні послуг, призначених для реалізації;
- обміняти на інші активи;
- використати для погашення заборгованості;
- розподілити між власниками підприємства;
- використовувати в господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Підприємство може самостійно виготовляти нематеріальні активи або отримати їх в результаті розробки. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8, *розробка* - це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку серійного виробництва чи використання.

Нематеріальний актив, одержаний в результаті розробки, слід відображати в балансі за умови, що підприємство має:

- 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;
- 2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;
- 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів.

Не визнаються активом, а включаються до складу витрат звітного періоду, в якому вони здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків). Згідно з податковим законодавством до нематеріальних активів належать лише ті активи, які не мають матеріальної форми, на які є виняткові права. При цьому слід враховувати, що права на об'єкти права інтелектуальної власності, для правового захисту яких законодавством передбачено державну класифікацію і реєстрацію об'єкта, виникають тільки при отриманні відповідного охоронного документа.

Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" гудвіл - це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Вартість будь-якого підприємства, взятого в цілому як єдиного майнового господарського комплексу, відрізняється від сукупної вартості його активів і зобов'язань. Тому між вартістю підприємства та чистою вартістю його майна завжди

існує різниця. Позитивна різниця є гудвілом, негативна - негативним гудвілом. Гудвіл - це надбавка до ціни, яку сплачує покупець в очікуванні отримання в

45

майбутньому економічних вигод. Негативний гудвіл - це свого роду знижка з ціни, яка засвідчує відсутність цих факторів.

Гудвіл або негативний гудвіл виникає тоді, коли підприємство-покупець в обмін на сплачені попередньому власнику грошові кошти зараховує на баланс активи, якими до цього часу володіло підприємство продавця (у ході об'єднання підприємств шляхом придбання).

Оцінка нематеріальних активів.

Придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу наведено в табл. 3.5.

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і продовженням терміну їх використання, що буде сприяти збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. Наприклад, юридичне оформлення права власності на нематеріальний актив є необхідним етапом для його подальшого використання й отримання майбутніх економічних вигод. Тому витрати на юридичні послуги повинні бути враховані (капіталізовані) у первісній вартості зазначеного об'єкту нематеріального активу.

Слід розрізняти три моменти оцінки нематеріальних активів залежно від дати проведення оцінки (див. табл. 3.6).

Таблиця 3.5. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу відповідно до П(С)БО 8

Шляхи надходження			Порядок визначення первісної вартості	Примітки	
Первісна вартість нематеріального активу	Створеного підприємством		прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати та інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (п. 17)	оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо	
	що надійшов на підприємство	шляхом придбання	за грошові кошти	ціна (вартість) придбання (крім отриманих торгових знижок), мито, непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням цього активу до стану, придатного для використання за призначенням (п. 11)	витрати на оплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку
			в обмін на подібний об'єкт	залишкова вартість переданого нематеріального активу; справедлива вартість переданого нематеріального активу (при перевищенні залишкової вартості над справедливою (п. 12)	різниця між залишковою та справедливою вартостями включається до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
			в обмін на неподібний об'єкт	справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) в результаті обміну (п. 12 П(С)БО 8)	-
		як внесок до статутного капіталу	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених при придбанні нематеріальних активів за грошові кошти (п. 14)	на дату отримання	
	безоплатно	справедлива вартість із урахуванням витрат при придбанні за грошові кошти (п. 13)	на дату отримання		
	внаслідок об'єднання підприємств	справедлива вартість (п. 15)	-		
	окремого об'єкта нематеріальних активів		визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості (п. 16)	що, сплачені загальною сумою	

Таблиця 3.6. Підходи до оцінки нематеріальних активів

	Дата зарахування на баланс	Первісна вартість (див. табл. 3.5)	
	Певна дата звітного періоду	Первісна вартість разом із витратами, що збільшують первісно очікуванні майбутні економічні вигоди	
	Дата балансу	Залишкова вартість, що визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю та накопиченою амортизацією	

Переоцінка нематеріальних активів.

Кожне підприємство має право на здійснення переоцінки нематеріальних активів відповідно до справедливої вартості, проте це стосується лише тих активів, які функціонують на активному ринку. Активним ринком є ринок, якому притаманні наступні умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який момент можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

У разі переоцінки одного нематеріального активу слід переоцінювати і всі інші об'єкти даної групи. Якщо підприємством проведена переоцінка нематеріальних активів певної групи, то в подальшому таку переоцінку необхідно здійснювати щорічно.

Техніка підрахунку переоціненої вартості визначається п.21 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Методика проведення переоцінки нематеріальних активів аналогічна методиці переоцінки основних засобів (див. лекцію 2).

Порядок відображення переоцінки нематеріальних активів аналогічний порядку відображення результатів переоцінки основних засобів (див. лекцію 2). Замість рахунку 10 "Основні засоби" використовується рахунок 12 "Нематеріальні активи".

Зменшення корисності нематеріальних активів.

У процесі використання нематеріальних активів може відбутися зменшення їх корисності. Втрати від зменшення корисної вартості включаються до складу витрат звітного року із збільшенням у балансі суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Якщо причини зменшення корисності об'єкту нематеріальних активів припинили існування, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, визнається доходом з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Документування господарських операцій з обліку нематеріальних активів

Обов'язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкту нематеріальних активів на підприємстві слугують правильно оформлені первинні документи. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів (табл. 3.7).

Таблиця 3.7. Характеристика типових форм первинних документів з обліку нематеріальних активів

Форма документу	Назва документа	Примітки
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі "Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (№ НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою

НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентаризаційний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності
------	---	--

Основною ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми об'єкта, проте повинні бути документи, які підтверджують існування цього об'єкту та права підприємства на його використання (табл. 3.8)

48

Види нематеріального активу		Документ
1	2	3
Об'єкти права користування ресурсами природного середовища	Право користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
	Геологічна та інша інформація про надра	Геологічний звіт, карти та інші матеріали
Об'єкти користування матеріальним та нематеріальним майном		Ліцензія на право здійснення будь-якої діяльності, ліцензія на право використання нематеріального активу
Ноу-хау		Повний вербальний або винахідний опис
Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво, свідоцтво на поширення
	Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинними з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки

	Нетрадиційні об'єкти права інтелектуально ї власності	Свідчення, опис, креслення, якщо вони подані
Об'єкти авторського права та суміжних з ним прав	Об'єкти авторського права	Свідчення, ліцензія, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
	Об'єкти суміжних прав	Виконання, виробництво фонограми, виробництво відеограми, організація мовлення

Облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів

"Життєвий цикл" будь-якого об'єкта нематеріальних активів на конкретному підприємстві включає три основних етапи: надходження (зарахування на баланс); експлуатацію; вибуття (списання з балансу).

Для кожного етапу характерні певні господарські операції. Так, до операцій, пов'язаних із надходженням нематеріальних активів, належать: придбання; безоплатне отримання; виготовлення; отримання нематеріальних активів за рахунок внеску до статутного капіталу або обміну.

У ході експлуатації нематеріальних активів здійснюються операції з поліпшення, переоцінки, нарахування амортизації тощо.

Вибуття (списання з балансу) може бути пов'язане з продажем об'єктів, їх безоплатною передачею, ліквідацією тощо.

Порядок облікових записів щодо надходження нематеріальних активів визначається виходячи з джерела такого надходження.

49

Витрати, що становлять собівартість самостійно виготовлених нематеріальних активів, враховуються за дебетом рахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів". Після оформлення права власності на такі нематеріальні активи їх собівартість складає первісну вартість і списується з кредиту рахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" в дебет рахунку 12 "Нематеріальні активи".

Відповідно до податкового законодавства витрати на самостійне створення нематеріальних активів, а також на їх поліпшення не амортизуються; вони повністю включаються до складу валових витрат.

Придбання нематеріальних активів за грошові кошти.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", що проілюстровано в прикладі 3.1.

Придбання нематеріальних активів в обмін на інші об'єкти.

Надходження нематеріальних активів на підприємство може здійснюватися шляхом обміну на інші об'єкти - подібні або неподібні. При обміні нематеріального активу на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу, яка визначається як різниця між первісною вартістю переданого нематеріального активу та сумою нарахованого зносу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то в цьому випадку первісна вартість отриманого нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включена до витрат звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Типові бухгалтерські проводки щодо відображення операцій з обміну подібними та неподібними активами наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10, Типові бухгалтерські проводки щодо відображення

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Надходження на підприємство нематеріальних активів у результаті обміну неподібними активами			
1.	Відвантажено товари, в обмін на об'єкт нематеріальних активів	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
3.	Отримано об'єкт нематеріальних активів	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

5.	Введено в експлуатацію нематеріальні активи	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"
----	---	---------------------------	--

			активів
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
<i>Надходження на підприємство нематеріальних активів в результаті обміну подібними активами</i>			
1.	Списано суму нарахованого зносу нематеріальних активів, який передається в обмін на інший подібний об'єкт нематеріальних активів	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
2.	Передано нематеріальні активи (за залишковою вартістю)	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	12 "Нематеріальні активи"
3.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	641 "Розрахунки за податками"
4.	Отримано об'єкт нематеріальних активів	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
7.	Введено в експлуатацію придбаний об'єкт нематеріальних активів	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"

Безоплатне отримання нематеріальних активів.

Нематеріальні активи, отримані безоплатно, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості на дату отримання цих активів.

Облік вибуття нематеріальних активів

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок: • реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на нематеріальні

активи);

- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;

- безкоштовної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів;

51

- недостачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації. Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

Для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3).

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Вибуття нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними до проводок при вибутті основних засобів (лекція 2). При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх до оцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається щомісяця (щокварталу, щороку) до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Д-т рах. 423 "До оцінка активів" К-т рах. 441 "Нерозподілений прибуток".

У бухгалтерському обліку незамортизована вартість нематеріального активу списується за рахунок власних коштів підприємства.

При ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу (як, наприклад, у разі продажу).

Амортизація нематеріальних активів

Амортизація нематеріальних активів - поступове списання вартості нематеріальних активів у процесі їх використання, що призначена компенсувати витрати, понесені підприємством при придбанні нематеріальних активів, і забезпечити формування джерела фінансування придбання відповідних активів у майбутньому.

Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття. Протягом строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів нарахування амортизації не припиняється, окрім випадків консервації підприємства.

При визначенні строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів підприємства повинні враховувати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання нематеріального активу, але не більше 20 років, за методом, самостійно обраним підприємством, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Проте, якщо такі умови визначити неможливо, то використовується прямолінійний метод.

Підприємства при визначенні строку корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів можуть обрати один з трьох можливих варіантів (див. рис. 3.5).

52



Для накопичення інформації про суму нарахованої амортизації Планом рахунків передбачено субрахунок 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів". Аналітичний облік на субрахунку ведеться за видами нематеріальних активів. Крім відображення нарахованої суми амортизації за кредитом субрахунку 133 та дебетом відповідних витрат, дана сума обов'язково повинна відображатися за дебетом позабалансового рахунку 09 "Амортизаційні відрахування".

Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" (лекції 2).

Нарахування амортизації нематеріальних бухгалтерськими проводками, аналогічними для основних засобів.

Податковий облік.

Згідно з податковим законодавством для амортизації нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод, за яким кожен окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації упродовж строку, що визначається платником податку самостійно на підставі строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податків, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Податковим законодавством передбачено, що платник самостійно визначає строк амортизації. Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Відображення даних про нематеріальні активи в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

На підставі первинних документів дані про рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображаються в облікових регістрах і використовуються для заповнення Головної книги та форм звітності.

Для узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів та їх амортизацію, а також для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4 (рис. 3.7). У даному журналі відображається:

- 1) вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку;
- 2) сума нарахованої амортизації, а також сума збільшення зносу внаслідок дооцінки та зменшення корисної вартості;
- 3) вартість негативного гудвілу, що виникає в результаті придбання; 4) капітальні інвестиції щодо введення в дію нематеріальних активів, вибуття внаслідок продажу тощо.

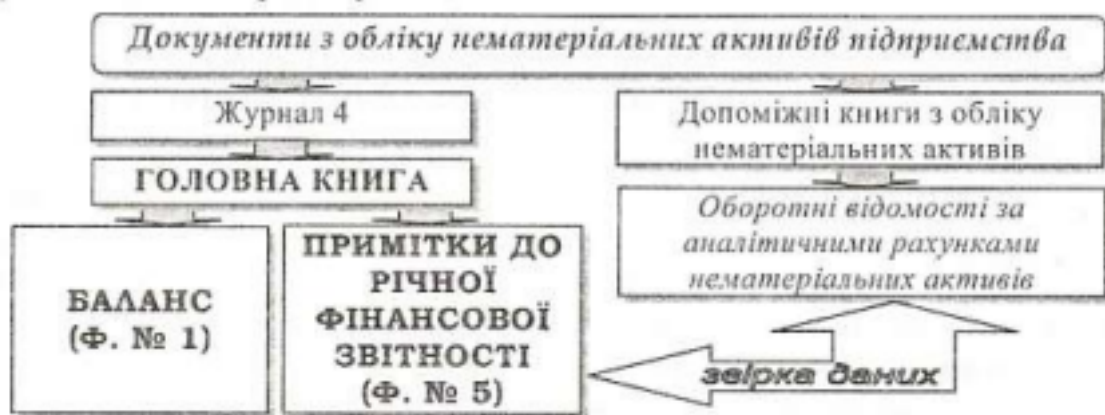


Рис. 3.7. Порядок відображення нематеріальних активів в облікових регістрах та фінансовій звітності

У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація щодо наявності нематеріальних активів, здатних впливати на рішення, що приймаються на їх основі. Ця умова забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення.

Відображення даних з рахунку 12 "Нематеріальні активи" в облікових

регістрах і фінансовій звітності наведено в табл. 3.18.

Таблиця 3.18. Розкриття інформації про нематеріальні активи та гудвіл

<i>Шифр та назва рахунку</i>	<i>Регістри обліку</i>	<i>Номери рядку в балансі (ф. №1)</i>	<i>Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. №5)</i>
12 "Нематеріальні активи"	Журнал 4 Відомість 4.3	011	010, 020, 030, 040, 050, 060, 070

54

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3, в яку з регістрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок звітного року. Протягом звітного року щомісяця на підставі первинних облікових документів записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, про їх вибуття. На кінець кожного місяця визначається сальдо нематеріальних активів та їх амортизації.

На зразку 3.1 наведено приклад Відомості 4.3, призначеної для обліку нематеріальних активів. Приклад Журналу 4 наведено в лекції 11.



Інформація, відображена в облікових регістрах та Головній книзі, в кінці звітного періоду узагальнюючим підсумком переноситься до фінансової звітності. У Балансі (ф. № 1) вартість об'єктів нематеріальних активів відображається в першому розділі в рядках: 011 - первісна вартість, 012 - сума зносу, 010 - залишкова вартість

(первісна мінус накопичена сума зносу), 065 (вписуваний рядок) - сума негативного гудвілу (вираховується).

При розкритті інформації в Примітках до річної фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів (з окремим відокремленням інформації про створені підприємством нематеріальні активи) наводиться наступна інформація (рис. 3.8).



Управлінський облік та економічний аналіз нематеріальних активів і гудвілу.

Основу інформаційної бази для управління нематеріальними активами та гудвілом надає бухгалтерський облік. Він повинен забезпечити апарат управління інформацією про нематеріальні активи в обсягах, достатніх для:

- зберігання, оцінки, перерозподілу та використання нематеріальних активів; - збереження і поширення знань у формі ноу-хау, інноваційних рішень, комерційної таємниці;
- створення і організації відповідної корпоративної культури та інтерактивного середовища для навчання, передачі одержаних і набутих знань у формі нематеріальних активів;
- проведення моніторингу стану та якості нематеріальних активів в динаміці у взаємозв'язку з конкурентною здатністю підприємства.

Для управління нематеріальними активами необхідним є патентно-правовий захист та забезпечення інтелектуально-інформаційної безпеки підприємства, що

охоплює, окрім економічних, також і юридичні, правові та організаційно-технічні відносини. Для їх забезпечення важливим є виконання наступних завдань: - перевірка охоронних документів та реєстрація надходження нових об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів; - забезпечення охорони нематеріальних активів на підприємстві шляхом локалізації каналів витоку інформації;

- моніторинг несанкціонованого використання об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Для ефективного використання нематеріальних активів в діяльності підприємства бухгалтерський облік повинен забезпечити надання наступної інформації:

- загальна балансова вартість всіх нематеріальних активів;
- балансова вартість гудвілу;
- вартість придбаних, створених самостійно, списаних і переоцінених нематеріальних активів;
- сума зносу нематеріальних активів.

Отримана за такими розрізами облікова інформація дозволить апарату управління:

- проводити аналіз наявності та ефективності використання нематеріальних активів;

- створити ефективну систему контролю та використання нематеріальних активів на підприємстві;

- своєчасно складати та подавати звітність щодо нематеріальних активів. Для цілей аналізу та оцінки нематеріальних активів використовується система економічних показників, що характеризують структуру (в розрізі видів, джерел, надходження, термінів використання, ступеня правової захищеності, напрямів вибуття тощо) і динаміку об'єкта, який вивчається. Для управління суб'єктом господарювання особливе значення мають показники ефективності використання нематеріальних активів, які відображають ступінь їх впливу на фінансові результати та фінансовий стан.

Джерелами даних для управління нематеріальними активами та гудвілом є, дані субрахунків до рахунку 19 "Гудвіл при придбанні" та аналітичних рахунків, які відкриваються до рахунків класу 12 "Нематеріальні активи" Плану рахунків, а також облікових регістрів і фінансової звітності.

Практична 3

Розв’язок задач по обліку нематеріальних активів..

Мета вивчення

Після практичної 3 студент повинен вміти:

- розв’язувати задачі по обліку нематеріальних активів;

Приклад 1.

ТЗОВ "Фрезер" придбало право на використання торгової марки, сплативши за нього 1800 грн. (ПДВ - 300 грн.). Крім того, підприємство понесло витрати на юридичне оформлення даного права в сумі 360 грн. (ПДВ - 60грн.).

Відображення даної операції на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Журнал реєстрації господарських операцій.

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Здійснено попередню оплату за торгову марку	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1 800
2.	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	300

3.	Оприбутковано право на торгову марку	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1 500
		123 "Права на комерційні позначення"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	1 500
4.	Відображено податкові розрахунки з ПДВ	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300
5.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	1 800
6.	Отримано юридичні послуги з оформлення права на торгову марку, які збільшують балансову вартість нематеріального активу	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300
		123 "Права на комерційні позначення"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	300

58

7.	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	60
8.	Здійснено оплату за юридичні послуги	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	360

		и		
--	--	---	--	--

Приклад 2.

ВАТ "Флора" безоплатно отримало від ТзОВ "Олена" програмне забезпечення для використання в управлінні підприємством. Справедлива вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів визначена в сумі 3200 грн. на дату його отримання. Надано консультаційні послуги ТзОВ "Консалтинг" щодо користування програмою в сумі 120 грн.

У бухгалтерському обліку дана операція буде відображена наступним чином (табл. 2).

Таблиця 2. Журнал реєстрації господарських операцій.

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбутковано безоплавно отримані нематеріальні активи	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	424 "Безоплатно отримані необоротні активи"	3 200
2.	Відображено вартість консультаційних послуг	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	100
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	20
4.	Оплачено вартість консультаційних послуг	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	120
5.	Введено в експлуатацію комп'ютерну програму	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	3 300
6.	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу одночасно з її	42 "Додатковий капітал"	74 "Інші доходи"	150

	нарахуванням			
7.	Нараховано амортизацію на нематеріальний активи	92 "Адміністративні витрати"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	150

59

8.	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітної періоду суму нарахованої амортизації	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"	150
----	--	---------------------------	------------------------------	-----

Приклад 3.

ТзОВ "Аква" вирішило ліквідувати комп'ютерну програму, первісна вартість якої - 1200 грн., сума нарахованої амортизації - 200 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дана операція буде відображатися наступним чином (табл. 3.)

Таблиця 3. Журнал реєстрації господарських операцій.

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано знос комп'ютерної програми, що ліквідується	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	125 "Авторське право та суміжні з ним права"	200
2.	Списано залишкову вартість комп'ютерної програми	976 "Списання необоротних активів"	125 "Авторське право та суміжні з ним права"	1 000

Приклад 4.

Комп'ютерну програму, первісною вартістю 20 000 грн. ліквідовано у зв'язку зі стихійним лихом (вимушена заміна), факт якого підтверджено документально. Сума нарахованої амортизації складає 3000 грн. Комп'ютерна програма застрахована. Сума страхового відшкодування, що передбачена договором страхування становить 10 000 грн.

У бухгалтерському обліку дані операції будуть відображатися наступним чином (див. табл. 4).

Таблиця 4. Журнал реєстрації господарських операцій.

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано суму нарахованої амортизації комп'ютерної програми	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	125 "Авторське право та суміжні з ним права"	3 000
2.	Списано залишкову вартість об'єкта	976 "Списання необоротних активів"	125 "Авторське право та суміжні з ним права"	17000
3.	Відображено суму страхового відшкодування, що належить до отримання	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	10000
4.	Одержано суму страхового відшкодування	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	10000

Приклад 5.

ВАТ "Прогрес" придбало у ТзОВ "Елтокс" (Польща) програму "Expert" вартістю 600 дол. США, у т.ч. ПДВ. Курс НБУ на дату здійснення операції 5 грн. 00 коп. за 1 долар США. Крім того, сплачено 720 грн., в т.ч. ПДВ, за навчання бухгалтера користуванню програмним забезпеченням. Термін корисного використання програмного забезпечення - 4 роки. Щоквартально ВАТ "Прогрес" сплачує фірмі "Елтокс" 300 грн. за сервісне обслуговування програми, в т.ч. ПДВ.

На балансі ВАТ "Прогрес" слід відобразити нематеріальний актив, вартість якого за мінусом ПДВ складає:

$$600 \text{ дол. США} \times 5,00 \text{ грн.} - 500 \text{ грн.} = 2500 \text{ грн.}$$

Витрати на навчання бухгалтера в сумі 600 грн. (720 грн. - 120 грн.) та сервісне обслуговування програмного забезпечення (250 грн. $\times$ 4 = 1000 грн.) необхідно відобразити у Звіті про фінансові результати у складі статті "Інші витрати", оскільки вони не включаються до вартості нематеріального активу.

За рік ВАТ "Прогрес" нарахувало амортизацію програмного забезпечення методом прямолінійного списання, виходячи з визначеного терміну корисного використання програмного забезпечення:

$$2500 \text{ грн.} : 4 \text{ роки} = 625 \text{ грн.} \quad (625 : 12 = 52,08 \text{ грн.} - \text{сума амортизації щомісяця})$$

Отже, балансова вартість на кінець року складе:

$$2500 \text{ грн.} - 625 \text{ грн.} = 1875 \text{ грн.}$$

Приклад 6.

Підприємство "Альфа" придбало майно ліквідованого підприємства "Грейс" на загальну суму 800500 грн. Справедлива вартість активів підприємства "Грейс" на дату придбання склала: основні засоби - 200000 грн., запаси - 200000 грн., дебіторська заборгованість - 450000 грн.; справедлива вартість зобов'язань на дату придбання - 300000 грн.

Наведені операції в обліку будуть відображені наступним чином (табл. 6).

Таблиця 6. Журнал реєстрації господарських операцій.

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено кошти за майно придбаного підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	800500
2.	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства: - основні засоби	10 "Основні засоби"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	200000
	- запаси	20 "Виробничі запаси"		200000
	- дебіторська заборгованість	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"		450000
3.	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість перед постачальниками придбаного підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300000

61

4.	Відображено суму гудвілу*	191 "Гудвіл"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	250500
----	---------------------------	--------------	---------------------------------------	--------

*Вартість гудвілу дорівнює: 250500 грн. (800500 - (200000 + 200000 + 450000 - 300000)).

Приклад 7.

Умови аналогічні прикладу, наведеному вище, однак загальна сума придбання

склала 280000 грн. Операції відображення в обліку негативного гудвілу будуть наступними (табл. 7).

Таблиця 7. Журнал реєстрації господарських операцій

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено кошти за придбання підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	280000
2.	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства: - основні засоби	10 "Основні засоби"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	200000
	- запаси	20 "Виробничі запаси"		200000
	- дебіторська заборгованість	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"		450000
3.	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300000
4.	Відображено негативний гудвіл*	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	19 "Гудвіл при придбанні"	270000

* Сума негативного гудвілу становить 270000 грн. (280000-(200000+200000+450000-300000)).

Розділ 2. Облік запасів на виробничих і торгових підприємствах.

2.2 Облік виробничих запасів. (Лекція 4)

Документування та облік операцій по надходженню та вибутті запасів, МШП (Практична 4)

2.4 Облік витрат виробництва (Лекція 5)

Розв'язок задач по обліку витрат виробництва. (Практична 5)

2.6 Облік готової продукції (Лекція 6)

Розв'язок задач по обліку готової продукції (Практична 6)

2.7 Облік товарів (Лекція 7)

*Розв'язок задач по обліку товарів. Розрахунок середньої торгової націнки.
(Практична 7)*

63

Лекція 4

Облік виробничих запасів.

Мета вивчення

Після вивчення лекції 4 студент повинен знати:

- класифікацію виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- перелік субрахунків для обліку виробничих запасів;
- документи, що засвідчують надходження та витрачання виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- розрізи аналітики до рахунків 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";
- податкове законодавство щодо обміну виробничих запасів і МШП.

Після вивчення лекції 4 студент повинен вміти:

- класифікувати виробничі запаси і малоцінні та швидкозношувані предмети;
- характеризувати об'єкти, які обліковуються на рахунках 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";
- складати первинні документи з обліку виробничих запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"

Поняття і класифікація виробничих запасів

Поняття виробничих запасів.

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

У процесі використання матеріальні ресурси переходять з одного стану в

інший, що знайшло відображення у класифікації запасів.

Як правило, запаси надходять на підприємство у вигляді сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, призначених для виробництва, а також товарів, придбаних для перепродажу. Потрапляючи у виробничий процес, вони переходять до категорії незавершеного виробництва, після чого стають готовою продукцією. Крім того, для забезпечення виробництва підприємство утворює запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Для забезпечення надходження товарно-матеріальних цінностей до споживача, тобто постачання певного товару необхідної якості у необхідній кількості в певне місце, своєчасно та з мінімальними витратами, бухгалтер повинен володіти логістикою. Логістичне управління - це процес формування стратегії, планування, керування та контролю за переміщенням і складуванням сировини, матеріалів, виробничих запасів, готової продукції та формування даних від пункту

64

виникнення до пункту споживання для найбільш ефективного задоволення потреб клієнта.

Класифікація виробничих запасів.

До виробничих запасів відносяться предмети праці, призначені для використання у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг) і господарських потреб, придбані для подальшого продажу або використовуються для обслуговування виробництва (виконання робіт, надання послуг), а також для потреб управління. Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства. Зупинимось детальніше на найбільш типовій класифікації виробничих запасів, яка пропонується переважною більшістю авторів.

Сировина - добути, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки та призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент 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. Матеріали за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) умовно поділяють на основні та допоміжні.

Основні матеріали - це матеріали, які становлять основу продукту виробництва. *Допоміжні матеріали* - матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва та управління.

До групи допоміжних матеріалів, у зв'язку з особливістю їх використання, відносяться паливо, тара і тарні матеріали, запасні частини.

Паливо виділяють в окрему групу запасів з огляду на його економічне значення та специфіку споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне (пальне) та господарське (на опалення).

Тара - оборотні матеріальні активи, призначені для транспортування, зберігання і продажу продукції.

Тарні матеріали - оборотні матеріальні активи, призначені для виготовлення і ремонту тари.

До *тари і тарних матеріалів* належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування.

Запасні частини - оборотні матеріальні активи, призначені для використання під час проведення ремонту, реконструкції, модернізації обладнання та машин (у тому числі транспортних засобів), ремонту обладнання та машин за замовленнями сторонніх осіб і для використання з метою гарантійного ремонту таких засобів.

Будівельні матеріали – це матеріальні активи, призначені для використання у капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом.

Матеріали, передані у переробку, - оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для доведення їх до стану, придатного для використання підприємством-власником у запланованих цілях.

65

Матеріали сільськогосподарського призначення - виробничі запаси сільськогосподарського підприємства або підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності.

Число ознак, за якими класифікується сировина й матеріали, - як зазначає проф. М.С. Пушкар, - може доповнюватися головним бухгалтером залежно від інформаційних потреб апарату управління. Так, проф. М.С. Пушкар, окрім наведених вище ознак, пропонує наступну класифікацію: за групами матеріалів лісові, текстильні, чорні метали, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо; за вартістю - дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості; за способом зберігання - відкритого та закритого зберігання; за частотою використання - масові, часто - й маловикористовувані.

Напівфабрикати - це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі 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

Цей поділ має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції. В окрему групу виділяють оборотні малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

При відпуску запасів у виробництво, їх продажу та іншому вибутті згідно з П(С)БО 9 оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); нормативних затрат; ціни продажу. Обираючи

методи обліку запасів, необхідно пам'ятати, що зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можлива лише у тому випадку, коли така зміна буде найбільш повно і достовірно відображати специфіку діяльності підприємства.

Характеристика субрахунків з обліку виробничих запасів

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів призначено рахунок 20 "Виробничі запаси", характеристика якого наведена в лекції 6.

До цього рахунку Планом рахунків передбачено відкриття наступних субрахунків (табл. 7.5).

Таблиця 7.5. Об'єкти, що обліковуються на рахунку 20 "Виробничі запаси"

<i>Шифр і назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
--	-----------------------

66

. .	Призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції
--------	---

	Призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні та залізобетонні конструкції та вироби - дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою
	Призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали. Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 "Сировина й матеріали" і на субрахунку 203 "Паливо" - за ознакою переважності використання на цьому підприємстві. Також призначений для обліку створених на підприємстві запасів газу для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель
	Призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари й обліковуються на субрахунку 201 "Сировина й матеріали"

	Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають до монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. На даному субрахунку не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" при надходженні їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації. Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" після підтвердження їх монтажу й використання
	Призначений для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім підприємствам, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки
	Призначений для обліку придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах
	Призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для

202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"	У розрізі купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
203 "Паливо"	У розрізі видів палива, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
204 "Тари і тарні матеріали"	У розрізі видів тари й тарних матеріалів і матеріально відповідальних осіб
205 "Будівельні матеріали"	За видами (групами) та окремими об'єктами будівельних матеріалів
206 "Матеріали, передані в переробку"	У розрізі, який забезпечує отримання даних про підприємство-переробника та контроль за операціями з переробки, за відповідними ви атами
207 "Запасні частини"	За місцями зберігання й однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду також ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті
208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"	За групами та видами матеріалів сільськогосподарського призначення в розрізі їх номенклатури
209 "Інші матеріали"	За видами та групами інших матеріалів

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, необхідній для управління виробництвом. Найбільш типовими розрізами

аналітики можуть виступати наступні: склади, комори, матеріально відповідальні особи, групи запасів, види діяльності тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру - номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

Приклад, який ілюструє взаємозв'язок синтетичних рахунків, субрахунків та

аналітичних рахунків наведено на рис. 7.4.



На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, але й номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів. Відображення надходження та витрачання запасів здійснюється за допомогою карток складського обліку, які виписуються на кожне найменування, профіль, сорт, марку, розмір окремо. У картках складського обліку на підставі залишків на 1-ше число місяця, які виводяться за кожним номенклатурним номером, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), що використовуються для порівняння даних аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів. Окрім даних про виробничі запаси, що формуються у сальдовій відомості, забезпечити оптимальне співвідношення між виробничою програмою та запасами можна за умови оперативнішого надання даних про їх наявність і рух.

Порушення встановлених вимог ведення складського обліку ускладнює процес обробки документів у бухгалтерії і перешкоджає отриманню оперативної, повної, достовірної, неупередженої і точної інформації про рух запасів.

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл. 7.7.

Таблиця 7.7. Відображення в обліку операцій з надходження та витрачання виробничих запасів

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 "Виробничі запаси"	20 "Виробничі запаси"
2.	Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво"
3.	Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 "Виробничі запаси"	24 "Брак у виробництві"
4.	Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	20 "Виробничі запаси"	28 "Товари"
5.	Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли	20 "Виробничі запаси"	31 "Рахунки в банках"
6.	Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 "Виробничі запаси"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
7.	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 "Виробничі запаси"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
8.	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 "Виробничі запаси"	40 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал"

9.	Відображено формування пайового капіталу, передбаченого установчими документами, за рахунок внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20 "Виробничі запаси"	41 "Пайовий капітал"
10.	Проведено дооцінку запасів	20 "Виробничі запаси"	423 "Дооцінка активів"

71

11.	Відображено надходження виробничих запасів, отриманих як цільове фінансування	20 "Виробничі запаси"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
12.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника на суму, що сплачується згідно договору (без ПДВ)	20 "Виробничі запаси"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
13.	Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодуюються підприємству	20 "Виробничі запаси"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
14.	Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 "Виробничі запаси"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
15.	Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20 "Виробничі запаси"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
16.	Оприбутковано виробничі запаси, одержані внаслідок надзвичайних подій	20 "Виробничі запаси"	75 "Надзвичайні доходи"

17.	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
18.	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
19.	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
20.	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку, або на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень	24 "Брак у виробництві"	20 "Виробничі запаси"
21.	Переведено до складу товарів для продажу в торговельній мережі виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві	28 "Товари"	20 "Виробничі запаси"
22.	Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	20 "Виробничі запаси"

72

23.	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв і агрегатів тощо	39 "Витрати майбутніх періодів"	20 "Виробничі запаси"
24.	Списано запаси для загальновиробничих потреб, цехам основного та допоміжного виробництв	91 "Загальновиробничі витрати"	20 "Виробничі запаси"

25.	Використано запаси для адміністративних потреб на утримання і поточний ремонт будівель та інвентарю загальногосподарського призначення й інші господарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси"
26.	Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
27.	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення тощо	94 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"
28.	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	20 "Виробничі запаси"
29.	Списано різницю між балансовою та справедливою вартістю виробничих запасів, обмінаних на подібні активи	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси"
30.	Списано суму зниження ціни виробничих запасів до чистої вартості реалізації	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси"
31.	Відображено суму нестачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	20 "Виробничі запаси"
32.	Безоплатно передано запаси іншому підприємству за балансовою вартістю	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"
33.	Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	20 "Виробничі запаси"

В умовах автоматизації обліку налагодити чіткий облік надходження та витрачання виробничих запасів досить легко, оскільки до пам'яті комп'ютера вводяться фактичні дані про надходження та витрачання запасів і в автоматичному режимі виводиться їх залишок на будь-який момент часу.

Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

Переважна більшість промислових підприємств, які мають у своєму складі аграрні підрозділи, що займаються рослинництвом і тваринництвом, можуть також використовувати й інші рахунки бухгалтерського обліку запасів.

Сільськогосподарська діяльність підприємств регулюється П(С)БО за "Біологічні активи". Згідно П(С)БО за біс)Логічний актив - це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та (або) додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

П(С)БО за регулюється визнання та оцінка біологічних активів, доходи та витрати сільськогосподарської діяльності, розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності.

До складу біологічних активів включаються тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі - це неробочі та непродуктивні тварини, які утримуються (вирощуються і відгодовуються) з метою їх реалізації. Для обліку й узагальнення інформації про їх наявність та рух використовується рахунок 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", характеристика якого наведена в додатку А.

До рахунку 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" відкриваються наступні субрахунки (табл. 7.8).

Таблиця 7.8. Субрахунки, що відкриваються до рахунку 21

"Тварини на вирощуванні та відгодівлі"

<i>Шифр і назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
--	-----------------------

211 "Молодняк тварин на вирощуванні"	Ведеться облік наявності, надходження та вибуття молодняку великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз і коней. Аналітичний облік ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за видами та статевो-виробничими групами тварин: - велика рогата худоба: телички і бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації - свині: підсисні поросята; поросята на дорощуванні; ремонтний молодняк; свиноматки, що перевіряються - вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років; ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за видами рун: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні - кози: молодняк народження поточного року, молодняк народження минулого року - коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) та молодняк племінних коней (за роками народження і статтю)
--	--

212 "Тварини на відгодівлі"	Ведеться облік наявності та руху дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул. Аналітичний облік ведеться за видами худоби. М'ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі
213 "Птиця"	Ведеться облік наявності та руху птиці, як молодняку, так і дорослої. Аналітичний облік ведеться за такими обліковими групами: - кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк - кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери), маточне стадо - качки: молодняк, доросле стадо - гуси: молодняк, доросле стадо - індики: молодняк, доросле стадо - цесарки: молодняк, доросле стадо - перепілки: молодняк, доросле стадо На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплексах з виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, м'ясокомбінатах облік худоби та птиці ведеться в розрізі вікових (технологічних) груп
214 "Звірі"	Ведеться облік наявності та руху хутрових звірів. Аналітичний облік ведеться за видами звірів, окремо молодняку й основного стада

215 "Кролі"	Ведеться облік наявності та руху кролів. Аналітичний облік ведеться за породами окремо молодняк й основного стада
216 "Сім'ї бджіл"	Ведеться облік наявності та руху бджолосімей. Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, їх вартістю в цілому за пасікою
217 "Доросла худоба, вибракунів на з основного стада"	Ведеться облік наявності та руху поголів'я та балансової вартості, вибракунів і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведеться за видами тварин
218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації"	Ведеться облік руху тварин, прийнятих від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами худоби

Рахунок 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" може кореспондувати: за дебетом - з кредитом рахунків 1, 2, 3, 4, 6 та 7 класів, за кредитом - з дебетом рахунків 1, 2, 3, 8 та 9 класів, які визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

Облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів

Поняття МШП.

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) визначаються за єдиним критерієм - строком служби, який в даному випадку вважається не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До них відносяться: інструменти і приладдя, господарський

інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття тощо.

Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві та збереження натуральної (речової) форми. Однак необхідно пам'ятати, що будь-які предмети, що купуються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

Класифікація МШП.

В цілому малоцінні засоби праці поділяють на дві групи (рис. 7.5)



Якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і їх вартість амортизують. Необоротні малоцінні активи обліковуються згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби", на такі активи не розповсюджується дія П(С)БО 9 "Запаси".

На МШП, які відносяться до складу запасів, знос не нараховується, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних і швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів шляхом її списання на витрати періоду з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання. Отже, якщо МШП вже використовуються і строк їх експлуатації не перевищує одного року, їх кінцева вартість визначається витратами того періоду, в якому вони були передані в експлуатацію.

76

Між оборотними та необоротними малоцінними та швидкозношуваними предметами є багато спільного, тому бухгалтерам необхідно добре засвоїти особливості обліку кожного з них, відобразити їх в обліковій політиці підприємства (зокрема, обрати варіант нарахування зносу, виділити окремі групи, встановити ціновий критерій тощо) з метою правильного відображення витрат на виробництво та достовірного складання фінансової звітності.

Аналітичний облік.

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів та однорідними групами, встановленими, виходячи з потреб підприємства, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами.

З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації на підприємствах повинен бути організований належний контроль за їх рухом, зокрема, оперативний

облік у кількісному вираженні.

Окрему увагу слід приділяти належній організації аналітичного обліку МШП, які повернуті на склад з експлуатації.

Бухгалтерське відображення операцій з руху МШП.

В бухгалтерському обліку МШП відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення. Типова кореспонденція рахунків з руху МШП наведена в таблиці 7.10. Таблиця 7.10.

Відображення в обліку операцій з руху оборотних МШП

№ опр.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено отримання МШП у вигляді "відходів" внаслідок розбирання, ліквідації браку, отриманого у виробництві	22 "МШП"	24 "Брак у виробництві"
2.	Відображено надходження МШП в рахунок погашення дебіторської заборгованості	22 "МШП"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
3.	Відображено суму дооцінки МШП	22 "МШП"	423 "Дооцінка активів"
4.	Одержано малоцінні та швидкозношувані предмети як внесок до статутного капіталу	22 "МШП"	40 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал"
5.	Відображено надходження МШП, призначених для цільового використання	22 "МШП"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
6.	Оприбутковано МШП, що надійшли від постачальника, на суму, визначену відповідно до договору (без ПДВ)	22 "МШП"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

7.	Оприбутковано лишки МШП, виявлених під час інвентаризації	22 "МШП"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
----	---	----------	--

77

8.	Оприбутковано МШП в рахунок погашення заборгованості від участі в капіталі іншого підприємства	22 "МШП"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
9.	Передано МШП як внесок до статутного капіталу іншого підприємства	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	22 "МШП"
10.	Відпущено зі складу МШП для власних потреб на: - капітальне будівництво	15 "Капітальні інвестиції"	22 "МШП"
	- виробництво продукції	23 "Виробництво"	
	- загальновиробничі потреби	91 "Загальновиробничі витрати"	
	- забезпечення збуту продукції	93 "Витрати на збут"	
	- адміністративні потреби	92 "Адміністративні витрати"	
	- виконання досліджень і розробок	941 "Витрати на дослідження і розробки"	
	- утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної"	

		діяльності"	
11.	Списано вартість реалізованих малоцінних і швидкозношуваних предметів	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	22 "МШП"
12.	Списано суму уцінки МШП до чистої вартості їх реалізації	946 "Втрати від знецінення запасів"	22 "МШП"
13.	Списано нестачу малоцінних та швидкозношуваних предметів за їх балансовою вартістю	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	22 "МШП"
14.	Безоплатно передано малоцінні швидкозношувані предмети	949 "Інші витрати операційної діяльності"	22 "МШП"
15.	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	22 "МШП"

Синтетичний облік МШП ведеться в Журналі 5 (5А), зразок заповнення якого було наведено в лекції 6.

78

Податковий облік.

Віднесення вартості виробничих запасів та МШП до складу валових доходів і валових витрат а також відображення доходів від їх реалізації здійснюється у загальному порядку (див. лекцію 6).

79

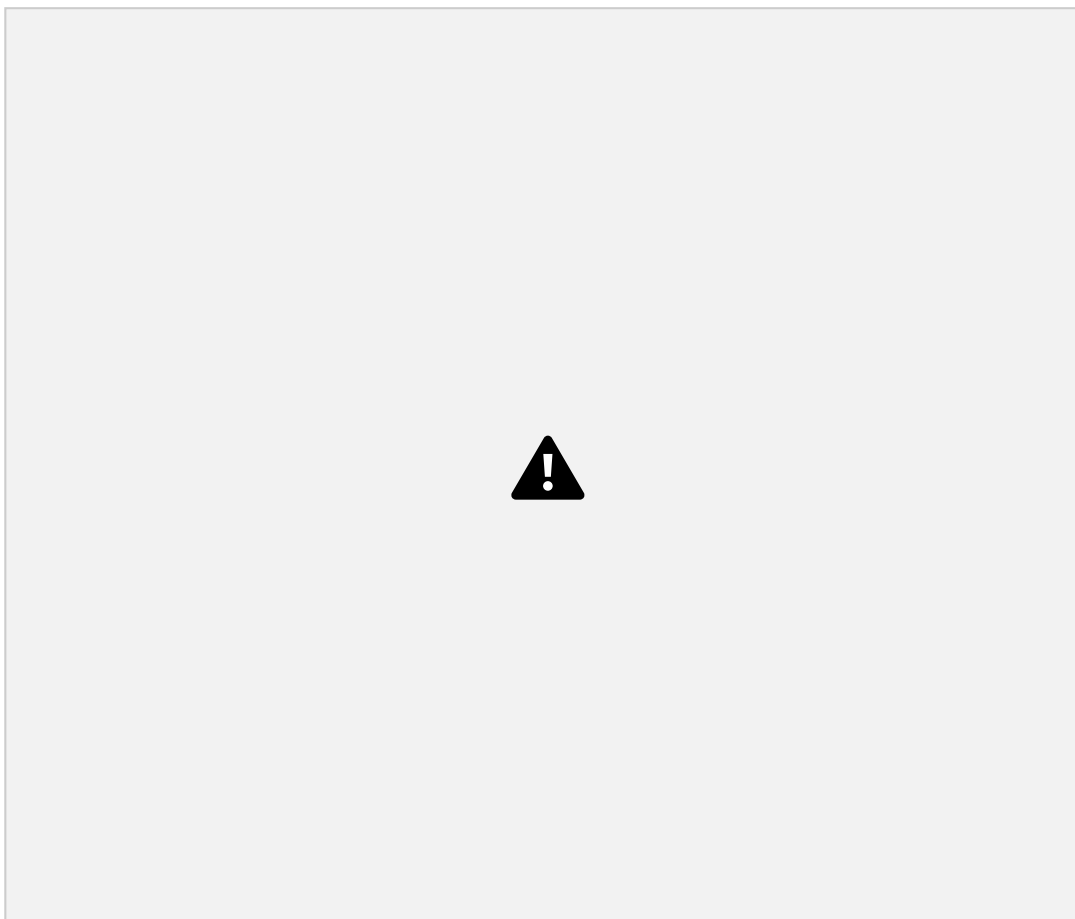
Практична 4

Документування та облік операцій по надходженню та вибутті запасів, МШП.

Документування господарських операцій з руху виробничих запасів

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

На підприємстві бухгалтерський облік виробничих запасів організовують наступним чином (рис. 7.2).



Тобто, для забезпечення документування виробничих запасів передбачено використання ряду типових форм документів.

Дані, відображені в документах, систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису.