

**Л. Г. Бабур , Т. В. Сердюк**

***БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК  
ДІЯЛЬНОСТІ  
БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ***

**Частина I**

Міністерство освіти і науки України  
Вінницький національний технічний університет

**Л. Г. Бабур , Т. В. Сердюк**

# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

## **Частина I**

Затверджено Вченою радою Вінницького національного технічного університету як навчальний посібник для студентів спеціальності «Менеджмент організацій». Протокол № 10 від 27 квітня 2006 р.

Вінниця ВНТУ 2007

УДК 657 (075)  
Б 12

*Рецензенти:*

**О.В. Мороз**, доктор економічних наук, професор  
**М.Ф. Друкований**, доктор технічних наук, професор  
**В.П. Загребя**, кандидат технічних наук

Рекомендовано до видання Вченою радою Вінницького національного технічного університету Міністерства освіти і науки України

**Л.Г. Бабур , Т.В. Сердюк**

**Б12 Бухгалтерський облік діяльності будівельних підприємств. Частина I.** Навчальний посібник. – Вінниця: ВНТУ, 2007. – 152 с.

Навчальний посібник призначений для використання студентами спеціальності “Менеджмент організацій” (в будівництві) під час вивчення теоретичної та практичної частини, а також виконання курсової роботи з дисципліни “Бухгалтерський облік”. Може бути використаний при організації самостійної роботи студентів.

УДК 657 (075)

© Л.Г. Бабур, Т.В. Сердюк, 2007

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	5
<b>1 Облік створення та організації бухгалтерського обліку на підприємстві.....</b>	<b>6</b>
1.1 Види підприємств та їх об'єднань.....	6
1.2 Процес створення підприємства.....	8
1.3 Облік створення підприємства.....	11
1.4 Види діяльності підприємств.....	15
1.5 Місце та роль облікового процесу на підприємстві.....	17
1.6 Формування облікової політики.....	20
<b>2 Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань.....</b>	<b>23</b>
2.1 Визначення власного капіталу та його призначення.....	23
2.2 Характеристика складових елементів власного капіталу та їх облік.....	24
2.3 Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	34
2.4 Облік цільового фінансування і цільових надходжень.....	38
<b>3 Облік основних засобів і нематеріальних активів.....</b>	<b>42</b>
3.1 Поняття, класифікація та оцінка основних засобів будівельної організації.....	42
3.2 Аналітичний облік основних засобів.....	43
3.3 Облік надходження основних засобів.....	45
3.4 Облік ремонту та поліпшення основних засобів. Порядок проведення ремонтно-будівельних робіт.....	49
3.5 Переоцінка та зменшення корисності основних засобів.....	53
3.6 Облік вибуття основних засобів.....	55
3.7 Облік некапітальних робіт.....	58
3.8 Амортизація основних засобів.....	63
3.9 Облік основних засобів в оренді.....	73
3.10 Облік нематеріальних активів.....	77
<b>4 Облік запасів будівельних підприємств.....</b>	<b>83</b>
4.1 Поняття та класифікація виробничих запасів.....	83
4.2 Визнання та первісна оцінка запасів.....	84
4.3 Методи оцінки запасів при їх відпусканні у виробництво, продажу чи іншому вибутті.....	88
4.4 Документування надходження та витрачання виробничих запасів.....	92
4.5 Облік виробничих запасів.....	95

4.6	Облік транспортно-заготівельних витрат.....	101
4.7	Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів.....	106
<b>5</b>	<b>Облік грошових коштів та їх еквівалентів.....</b>	<b>112</b>
5.1	Поняття грошових коштів та завдання їх обліку .....	112
5.2	Документування касових операцій.....	113
5.3	Облік грошових коштів в касі .....	116
5.4	Облік коштів на рахунках у банках.....	118
5.5	Облік операцій в іноземній валюті.....	120
5.6	Поняття грошових документів та їх облік.....	123
<b>6</b>	<b>Облік фінансових інвестицій.....</b>	<b>125</b>
6.1	Визначення та класифікація фінансових інвестицій.....	125
6.2	Види фінансових інвестицій.....	127
6.3	Методи оцінки фінансових інвестицій.....	128
6.4	Облік придбання та реалізації фінансових інвестицій.....	130
	<b>Тестові завдання.....</b>	<b>135</b>
	<b>Глосарій термінів.....</b>	<b>142</b>
	<b>Список рекомендованої літератури.....</b>	<b>150</b>

## ВСТУП

Будівельна галузь набуває потужних темпів розвитку, залучаючи все більше приватних і корпоративних інвестицій. У таких умовах сторонні аналітики мають бути обізнані із специфікою деяких фінансових показників підприємств-підрядників. Ознайомлення з будівельною специфікою обліку полегшить процес аналізу та надання результатів користувачам звітних даних. Особливо це стосується питань визначення прибутковості й розрахунку абсолютних сум прибутків як бази дивідендного розподілу.

Основним завданням управління є пошук сприятливих можливостей, які дають змогу працювати підприємству-підряднику, а також координація та управління цією роботою найбільш ефективними способами.

Бухгалтерський облік є лише однією із складових структури управління будь-якого підприємства. Система обліку будь-якої організації утворює одну з частин її загальної інформаційної системи. Значимість цієї системи, з точки зору керівництва, залежить від цілого ряду факторів, зокрема:

- місця, яке вони відводять обліковій інформації як складовій частині загальної інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень;
- якою мірою стимулювання керівництва впливає на ефективність господарської діяльності даного підприємства;
- ступеня довіри менеджерів різних рівнів до облікової інформації, яку вони отримують.

Бухгалтерський облік – це не тільки сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та фінансового стану відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку, а й стиль мислення, активізація аналітичних можливостей ділових людей.

У посібнику приділяється увага особливостям обліку діяльності будівельних підприємств. В першій частині посібника розглянуті питання обліку створення підприємства та їх власного капіталу. Також розглядається облік активів будівельного підприємства, які є невід'ємною частиною будівельного виробництва.

Мета посібника – сформувати у студентів уяву про важливість і складність обліку на підприємстві, набути практичних навичок для ведення обліку в сучасних умовах господарювання.

Посібник призначений для студентів економічних спеціальностей, менеджерів, економістів, фахівців будівельної галузі.

# 1 ОБЛІК СТВОРЕННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Види підприємств та їх об'єднань

Коло застосування бухгалтерського обліку надзвичайно широке, але в будь-якому випадку його можна назвати одним словом – *бізнес*, який можна охарактеризувати як будь-яку діяльність, що приносить дохід.

Структурною одиницею бізнесу є підприємство. *Підприємство* – це самостійний господарюючий статутний суб'єкт, який має права юридичної особи та здійснює виробничу, науково-дослідну чи комерційну діяльність з метою одержання прибутку. Воно володіє майном, може від свого імені придбати майнові та власні немайнові права, виконувати зобов'язання, виступати позивачем в суді та арбітражі, а також несе самостійну майнову відповідальність за свої борги.

Закон України від 27.03.91р. № 887–ХП „Про підприємства в Україні” визначає такі *види підприємств*:

- державне підприємство, засноване на державній власності;
- приватне підприємство, засноване на власності фізичної особи;
- колективне підприємство, засноване на власності трудового колективу підприємства;
- господарське товариство, засноване на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності;
- підприємство, яке засноване на власності об'єднання громадян;
- комунальне підприємство, засноване на власності відповідної територіальної громади.

В першому випадку засновником підприємства є держава, приватні підприємства створюються громадянами (фізичними особами), колективні (товариства) – громадянами та юридичними особами.

Приватне підприємство повністю належить одній особі. Ця форма організації підприємства переважає у сфері послуг, роздрібній торгівлі, фермерстві. Власник сам може обіймати посаду керівника та менеджера. Юридичного розподілу між власником та його справою не існує – вони єдине ціле. Проте облік на приватному підприємстві ведеться окремо від особистого майна власника.

До *господарських товариств* належать: акціонерні товариства (АТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ), товариства з додатковою відповідальністю (ТДВ), повні та командні товариства, довірчі товариства. Товариство має статутний капітал, розподілений на частки, розмір яких визначається установчими документами. У цих документах зазначають вид товариства, найменування, предмет і цілі його діяльності, склад засновників та учасників, розмір та порядок формування статутного

капіталу, порядок розподілу прибутку між учасниками, склад і компетенцію органів управління товариства і порядок прийняття ними управлінських рішень. Облік у товаристві ведеться окремо від обліку особистих справ його власників-партнерів.

Відповідно до обсягів господарського обороту, за чисельністю працівників, незалежно від форм власності підприємства поділяють на: малі, середні або великі.

**Малими** визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньорічним курсом НБУ щодо гривні.

**Великими** підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує тисячу осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну п'яти мільйонам євро за середньорічним курсом НБУ щодо гривні.

Усі інші підприємства визнаються **середніми**.

Відповідно до Закону України „Про підприємства в Україні”, підприємство має право на добровільних засадах об'єднувати свою виробничу, наукову, комерційну та інші види діяльності, якщо це не суперечить антимонопольному законодавству України.

Формами **об'єднання підприємств** в Україні є:

- **асоціація** – це договірне об'єднання, яке створене з метою постійної координації господарської діяльності. Асоціація не має права втручатися у виробничу й комерційну діяльність будь-якого з її учасників;
- **корпорація** – це договірне об'єднання, яке створене на основі поєднання виробничих, наукових та комерційних інтересів з делегуванням окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників;
- **консорціум** – тимчасове статутне об'єднання промислового і банківського капіталу для досягнення спільної мети;
- **концерн** – статутне об'єднання підприємств будівництва, промисловості, наукових організацій, транспорту, банків, торгівлі на основі повної фінансової залежності від одного або групи підприємств;
- **холдингова компанія** – це господарюючий суб'єкт, який володіє контрольним пакетом акцій інших, одного або більше господарюючих суб'єктів;
- **промислово-фінансова група** створюється на добровільних засадах, до складу якої можуть входити промислові підприємства, банки, наукові й проектні установи, інші установи та організації всіх форм власності та мають на меті отримання прибутку. Створюється за рішенням Уряду



України на певний термін з метою реалізації державних програм.

Всі об'єднання підприємств здійснюються на добровільній основі, є юридичною особою, діють на основі засновницького договору або статуту, який затверджується засновниками, мають самостійний або зведений баланс, розрахунковий та інші рахунки у закладах банку, печатку зі своїм найменуванням, не відповідають за зобов'язаннями підприємств.

***Відмітні ознаки у веденні бухгалтерського обліку різних підприємств визначаються їх видом діяльності та формою господарювання.***

## **1.2 Процес створення підприємства**

Першою стадією процесу створення підприємства є визначення виду його діяльності, форми власності, складу засновників та інших організаційних моментів. При створенні підприємства необхідно вибрати оптимальну організаційну форму ведення бізнесу.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від багатьох факторів: форми власності, організаційно-правової форми підприємства, характеру технології і обсягів його діяльності, чисельності персоналу, структури управління тощо.

Для початку діяльності підприємства незалежно від його організаційно-правової форми необхідно мати стартовий капітал, який би дозволив профінансувати першочергові заходи щодо налагодження фінансово-господарської діяльності. Таку функцію відіграють вклади засновників підприємства, які наділяють новостворену юридичну особу певним обсягом коштів чи майна, формуючи статутний капітал підприємства.

Для реєстрації господарських товариств необхідно підготувати установчі документи, провести збори засновників, встановити розмір внесків до статутного капіталу.

***Установчими документами*** є статут, установчий договір, а також протокол зборів засновників з наміром створити юридичну особу. ***Завдання статуту*** – дати повне уявлення про правовий статус підприємства (фірми) як самостійного господарюючого суб'єкта, що має всі права юридичної особи, його внутрішній механізм управління і самоуправління, режим формування і використання майна підприємства (фірми), розпорядження його коштами і прибутком.

***Основою установчого договору*** є визначення всіх параметрів взаємовідносин між учасниками товариства, насамперед, майнового та організаційного характеру.

При створенні підприємства статутний капітал формується в обов'язковому порядку для господарських товариств, щодо решти – це

право, а не обов'язок. Розмір статутного капіталу постійний, він зафіксований в установчому договорі і статуті підприємства.

Існують певні вимоги до порядку формування статутного капіталу, яких необхідно дотримуватися, а саме:

➤ розмір статутного капіталу повинен бути:

- **не менше 100** мінімальних заробітних плат, виходячи зі ставки мінімальної зарплати, що діє на момент створення товариства – для **ТОВ, ТДВ**;
- **не менше 1250** мінімальних зарплат, виходячи зі ставки мінімальної зарплати, що діє на момент створення товариства – для **акціонерних товариств**;

➤ до моменту державної реєстрації кожний із засновників (учасників) зобов'язаний сплатити не менше зазначеного в засновницьких документах вкладу:

- 30% - для ВАТ;
- 50% - для ЗАТ;
- 50% - для ТОВ, ТДВ (в ст. 52 закону «Про господарські товариства» – 30%, а в ст. 144 Цивільного кодексу України з 2004 р. - 50%), що підтверджується документами, виданими банківською установою, в якому відкрито тимчасовий рахунок (банк, як відомо, може видати документ, що підтверджує тільки грошову форму вкладу);

➤ учасники зобов'язані внести свій вклад не пізніше року після реєстрації товариства (у разі невиконання цієї вимоги у певний строк учасник, якщо інше не передбачено установчими документами, сплачує за час прострочення 10 відсотків річних з недовнесеної суми);

➤ внесками засновників можуть бути будівлі, споруди, обладнання, нематеріальні активи, матеріали, паливо, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті тощо.

***Оскільки переважна більшість великих, середніх та малих будівельних підприємств організовані саме у вигляді товариств, а найчастіше – це товариства з обмеженою відповідальністю, то розглянемо порядок їх створення.***

Отже, перед реєстрацією господарських товариств засновники повинні внести частину статутного капіталу. Грошові вклади вносяться на спеціальний банківський рахунок, тому в банку необхідно відкрити тимчасовий рахунок.

***Для відкриття тимчасового розрахункового рахунку для формування статутного фонду суб'єкта господарювання - юридичної особи до банку подають такі документи:***

- заяву про відкриття поточного рахунку, що підписана уповноваженою засновниками (учасниками) особою;

- один примірник оригіналу установчого документа або його копію, засвідчену нотаріально;
- рішення засновників про визначення особи, якій надається право розпорядчого підпису під час проведення грошових операцій за цим рахунком, яке оформляється у формі довіреності, засвідченої нотаріально (якщо хоча б одним із засновників є фізична особа);
- картку із зразками підписів і відбитком печатки, у якому наводиться зразок підпису особи, якій засновниками надано право розпорядчого підпису. Картка приймається без відбитка печатки та засвідчується підписом уповноваженого працівника банку.

Цей рахунок починає функціонувати як поточний тільки **після реєстрації підприємства** і одержання банком додатково **таких документів**:

- заяви про відкриття поточного рахунку. Заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа;
- копії свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи в органі виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально або органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію;
- копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту / засновницького договору / установчого акта / положення), засвідченого органом, який здійснив реєстрацію, або нотаріально;
- копії довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідченої органом, що видав довідку, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;
- копії документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі державної податкової служби, засвідченого органом, що видав документ, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;
- картки із зразками підписів і відбитком печатки, засвідченої нотаріально або організацією, якій клієнт адміністративно підпорядкований, в установленому порядку. До картки включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України або установчих документів юридичної особи надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів.

**Юридичні особи, які використовують найману працю** і відповідно до законодавства України є платниками страхових внесків, додатково до вищезазначеного переліку документів мають подати **такі документи**:

- копію документа, що підтверджує реєстрацію юридичної особи у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;

- копію страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрацію юридичної особи у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника страхових внесків, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку.

Перевіривши всі документи, банк укладає з підприємством письмовий договір банківського рахунку (договір на розрахунково-касове обслуговування).

От власне, і все. Підприємство зареєстроване.

Створення підприємства може відбуватись не тільки шляхом безпосередньої реєстрації, але й через зміну організаційно-правової форми, перетворення державного підприємства в акціонерне або орендне, поділ діючого підприємства на дрібні, злиття або об'єднання підприємств в нове. В такому випадку новостворене підприємство підлягає перереєстрації.

### 1.3 Облік створення підприємства

*Всі внески засновників на момент передачі повинні бути оформлені первинними документами, на підставі яких бухгалтер відображає в обліку перехід права власності та факт передачі майна.*

При формуванні статутного капіталу засновники складають акт оцінки та передачі майна новоствореному господарському товариству. Оцінка засобів, які вносяться засновниками, є дуже важливим аспектом, адже відповідно до частки внеску кожного з них в подальшому розподіляються фінансові результати діяльності.

Облік попередніх внесків засновників для створення товариства до реєстрації його статутного капіталу відображається за **Дт** рахунків з обліку **активів**, переданих засновниками відповідно до укладених договорів, та за **Кт** субрахунку **685** „Розрахунки з іншими кредиторами” за кожним засновником (учасником) окремо.

На суму внесених активів складається запис:

**Дт 10** „Основні засоби”

**Дт 12** „Нематеріальні активи”

**Дт 14** „Довгострокові фінансові інвестиції”

**Дт 20** „Виробничі запаси”

**Дт 30** „Каса”

**Дт 31** „Рахунки в банках”

**Дт 35** „Поточні фінансові інвестиції”

**Тощо**

**Кт 68** „Розрахунки за іншими операціями”

В період реєстрації засновницьких документів починається ведення бухгалтерського обліку – складається вступний (організаційний) баланс, що базується на двох інвентарях (інвентарних описах):

- внесеного власниками майна в якості внесків до статутного капіталу, складовий, пайовий та подібний до них капітал;
- зобов'язань учасників (дебіторської заборгованості) за невнесеною частиною внесків, яка залишилася.

Після проведення установчих зборів та реєстрації статуту товариства попередні внески засновників переходять з розряду заборгованості до категорії власного капіталу створеного товариства. Таким чином, відбувається зміна взаємних прав та обов'язків, яка відображається в обліку таким чином:

***Дт 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”***      ***Кт 46 „Неоплачений капітал”***

За ***дебетом*** рахунку **46** відображається заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу, за ***кредитом*** – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Оголошений капітал товариства відображається в бухгалтерському обліку таким чином:

***Дт 46 „Неоплачений капітал”***      ***Кт 40 „Статутний капітал”***

На кожного засновника відкривають аналітичний рахунок до рахунку **40 „Статутний капітал”** та **46 „Неоплачений капітал”**. Заборгованість кожного засновника перед статутним капіталом відображається проводкою ***Дт 46 Кт 40***. Після погашення заборгованості рахунок 46 закривається.

При внесенні засновниками цінностей (майна) здійснюється запис:

***Дт 10 „Основні засоби”***

***Дт 12 „Нематеріальні активи”***

***Дт 20 „Виробничі запаси”***

***Кт 46 „Неоплачений капітал”***

***Дт 30 „Каса”***

***Дт 31 „Рахунки в банках”***

***Основні засоби***, що надходять на підприємство як внесок до статутного капіталу, відображають на балансі за первісною вартістю. А вона являє собою узгоджену засновниками ***справедливу вартість*** таких об'єктів з урахуванням будь-яких інших витрат, що формують первісну вартість об'єкта (наприклад з доведенням об'єкта до придатного до експлуатації стану). Справедлива вартість, згідно з П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств” – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і

незалежними сторонами, іншими словами, справедливою вартістю в цьому випадку буде виступати вартість, зафіксована в засновницьких документах підприємства. Усі інші бухгалтерські процедури (введення в експлуатацію, амортизацію, документальне оформлення) здійснюють у звичайному порядку.

При надходженні внеску до статутного капіталу у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, запасів та їх оприбуткуванні товариство, відповідно до нової редакції підпункту 3.2.8 „Закону про податок на додану вартість”, з 31.03.2005 має право на податковий кредит з ПДВ, але за умов, що товариство планує використовувати отримані активи в операціях, що обкладаються ПДВ, і в межах своєї господарської діяльності. До цього повинна бути правильно оформлена податкова накладна, яка виписана засновником (інвестором), який є платником податків.

Передачу майнового вкладу оформляють актом приймання-передачі.

Буває так, що в засновницькому договорі або статуті передбачають, що учасники повністю вносять свої внески до держреєстрації товариства. Якщо товариство одержує майно як внесок до статутного фонду до держреєстрації, то воно не може розраховувати на податковий кредит, оскільки в товариства ще немає свідоцтва платника податку на додану вартість.

І на завершення покажемо, як відображають описані операції в обліку засновника (емітента).

### **Приклад 1**

Будівельна організація одержала як внесок до статутного фонду від ТОВ „Дім” вантажний автомобіль ЗІЛ-120Н. В установчому договорі його оцінили у 48000 грн., включаючи ПДВ. За реєстрацію автомобіля в ДАІ сплачено 480 грн., транспортний податок – 200 грн. Бухгалтерський облік наведемо у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 - Журнал господарських операцій з надходження основних засобів як внесків до статутного фонду від юридичної особи-платника ПДВ

Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1. Статут, установчий договір, довідка бухгалтерії	Відображено вартість корпоративних прав, що належать ТОВ „Дім”	46	40	48000
2. Акт приймання-передачі основних засобів	Прийнято автомобіль як внесок до статутного капіталу	152	46	40000
3. Податкова накладна	Відображено податковий кредит	641	45	8000
4. Рахунок	Оплачено реєстрацію автомобіля в ДАІ	377	311	480
5. Довідка бухгалтерії	Включено вартість реєстрації до первісної вартості автомобіля	152	377	480
6. Розрахунок бухгалтерії	Нарахований транспортний податок	23	641	200
7. Платіжне доручення	Сплачений транспортний податок	641	311	200
8. Акт введення в експлуатацію	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152	40480
9. Довідка бухгалтерії	Списані витрати	791	23	200

### Приклад 2

ТОВ „Будмакс” одержало основний засіб від засновника як внесок до статутного капіталу. Його оцінили в 20000 грн. Витрати на перевезення основного засобу склали 360 грн. (в т.ч. ПДВ – 60 грн.) Бухгалтерський облік відобразимо в журналі господарських операцій (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 - Журнал господарських операцій з надходження основних засобів як внесків до статутного фонду фізичною особою – неплатника ПДВ

Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1. Статут, установчий договір, довідка бухгалтерії	Відображено заборгованість засновника	46	40	20000
2. Акт приймання-передачі основних засобів	Відображено внесення засновником основного засобу до статутного фонду	152	46	20000
3. Рахунок (акт)	Відображення вартості транспортних послуг, пов'язаних з перевезенням	152	685	300
4. Податкова накладна	Відображено податковий кредит	641	685	60
5. Платіжне доручення	Здійснено оплату транспортних послуг	685	311	360
6. Акт приймання-передачі основних засобів	Відображено введення основного засобу в експлуатацію	10	152	20300

### Приклад 3

ТОВ „Житлобуд” зареєстроване в грудні 2005 року, коли мінімальна заробітна плата становила 332 грн. Згідно зі статутом, статутний капітал ТОВ „Житлобуд” складає 33200 грн. Засновниками до реєстрації внесені: грошові кошти в банк в сумі 16600 грн., після реєстрації – грошові кошти в касу в сумі 1000 грн., малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) на суму 8000 грн., виробничі запаси – на суму 3100 грн.

Журнал реєстрації операцій зі створення ТОВ „Житлобуд” буде мати такий вигляд (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Журнал реєстрації операцій зі створення ТОВ „Житлобуд”

Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1. Виписка банку	Внесено засновниками грошові кошти	311	685	16600
2. Статут, установчий договір, довідка бухгалтерії	Оголошено статутний капітал	46	40	33200
3. Довідка бухгалтерії	Списання сум, отриманих до реєстрації на зменшення неоплаченого капіталу	685	46	16600
4. Прибутковий касовий ордер, установчий договір	Внесено засновниками грошові кошти (готівка)	301	46	1000
5. Прибуткова накладна	Внесено засновниками МШП	22	46	8000
6. Накладна	Внесено засновниками запаси	20	46	3100

Рахунок 46 „Неоплачений капітал” буде мати такий вигляд:

Дт	Кт	
2) 33200	3) 16600	Дт – заборгованість засновників по внесках
	4) 1000	Кт – сума вже здійснених внесків
	5) 8000	
	6) 3100	
<b>Оборот</b> <b>33200</b>	<b>Оборот</b> <b>28700</b>	
<b>Сальдо</b> <b>4500</b>		Сальдо – залишок заборгованості на кінець періоду

Складемо початковий (вступний) баланс ТЗОВ „Альфа”:

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
МШП (22)	8000	Статутний капітал (40)	33200
Виробничі запаси (20)	3100	Неоплачений капітал (46)	(4500)
Каса (30)	1000		
Рахунки в банках (31)	16600		
<b>Баланс</b>	<b>28700</b>	<b>Баланс</b>	<b>28700</b>

Статті, де сума відображається в дужках при підрахунку валюти балансу необхідно віднімати. Це контрпасивні статті.

Таким чином, під час створення підприємства облік здійснюється в два етапи, які не повторюються, - інвентар та вступний баланс.

З моменту реєстрації розпочинається ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

На початковому етапі роботи бухгалтер реєструє засновницький капітал підприємства, для чого необхідно:

- тимчасово призначити загальними зборами засновників підприємства особу, яка буде виконувати обов’язки бухгалтера та основним завданням роботи якої буде реєстрація внесків засновників;
- визначити (встановити), чи своєчасно і в якому розмірі засновники внесли свою частку до статутного капіталу підприємства, адже саме статутний капітал є стартовим капіталом на початку роботи, доки немає прибутку від діяльності;
- визначити, в якому вигляді внесли учасники свої частки до статутного капіталу і перевірити, чи правильно оформлені документи на ці операції.

#### 1.4 Види діяльності підприємств

Відповідно до чинного законодавства України всі підприємства незалежно від форм власності, виду діяльності, масштабності тощо повинні забезпечити ведення бухгалтерського обліку. Будь-який



господарюючий суб'єкт здійснює облік постійно, облік відповідає єдиним принципам і вимогам, використовує один і той же вимірник (грошовий), має єдину техніку і технологію ведення. Проте йому притаманна певна специфіка залежно від виду здійснюваної діяльності. Кожен вид підприємницької діяльності в бухгалтерському обліку відображається окремо.

**Звичайна діяльність** – будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладами звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками і замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. Списання знецінених запасів, переоцінка короткострокових інвестицій, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства також належать до звичайної діяльності як операції, які її супроводжують.

**Надзвичайна діяльність** – операції або події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно.

Прикладами надзвичайної діяльності слід вважати стихійне лихо (землетрус, повінь, смерч тощо), пожежу, техногенну аварію тощо.

Одні і ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого. Наприклад, втрати від стихійного лиха розглядаються як надзвичайні для підприємства, яке їх зазнало, та звичайними витратами для страхової компанії, яка здійснює страхування від таких випадків.

Втрати внаслідок надзвичайних подій, покриття їх за рахунок страхового відшкодування та інших джерел ураховують під час розрахунку фінансових результатів від надзвичайної діяльності.

Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу (інвестиційну і фінансову).

**Операційна діяльність** – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

**Основна діяльність** – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Для будівельного підприємства такими є операції з виконання будівельно-монтажних та пусконаладжувальних робіт; для виробничого – придбання матеріалів і сировини, виготовлення продукції та її реалізація; для торговельного – операції з придбання та реалізації товарів; для інвестиційної компанії – формування портфеля інвестицій тощо.

**Інша операційна діяльність** включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів

або понесення втрат від операційної курсової різниці, створення резервів сумнівних боргів тощо. У свою чергу, вона поділяється на інвестиційну та фінансову.

**Інвестиційна діяльність** – придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

**Фінансова діяльність** – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

## 1.5 Місце та роль облікового процесу на підприємстві

Бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на визнаних нормах обліку та звітності, основні вимоги яких встановлені законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та ведеться на підприємстві безпосередньо з дня його реєстрації до моменту ліквідації.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство:

- самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку;
- визначає облікову політику підприємства;
- вибирає форми бухгалтерського обліку і технологію обробки нової інформації;
- розробляє систему і форми внутрішнього господарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій;
- самостійно затверджує правила документообігу;
- має право виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов’язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємству надана можливість самостійно обирати одну із чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціалістів з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Централізовані бухгалтерії звичайно створюються в об’єднаннях підприємств або в державних організаціях. Для ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою необхідна наявність в останньої ліцензії на здійснення аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Така форма

організації бухгалтерського обліку звичайно застосовується на невеликих приватних підприємствах. Проте цю форму забороняється застосовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні компанії тощо).

Головний бухгалтер або особа, на яку покладене ведення бухгалтерського обліку підприємства, виконує такі основні функції:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Головний бухгалтер призначається та звільняється з посади лише керівником підприємства, якому безпосередньо підпорядковується.

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

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Керівник не може делегувати свою відповідальність будь-кому іншому за винятком випадків, коли він більше місяця самотійно не може виконувати свої обов'язки через хворобу, відпустку, тривале відрядження, ділову поїздку тощо. На період відсутності вся відповідальність покладається на його заступника, що має право першого підпису, незалежно від того, чи було це відображено в спеціальному акті, чи ні.

Обліковим підрозділом на підприємстві є спеціальна управлінська служба – бухгалтерія. **Бухгалтерія** – це самостійний структурний підрозділ апарату управління (служба, відділ). В бухгалтерії працюють спеціалісти, які здійснюють бухгалтерський облік господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Бухгалтерія виконує певні функції, що регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців.

В бухгалтерії здійснюється розподіл облікової роботи за функціональними відділами (групами, секторами) і за конкретними виконавцями.

До складу підрозділу бухгалтерії, як правило, входять:

*розрахункова група*, працівники якої на підставі первинних документів виконують всі розрахунки із заробітної плати, утримань з неї, здійснюють контроль за використанням фонду оплати праці, ведуть облік розрахунків з відрахувань до позабюджетних фондів, розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами;

*виробничо-калькуляційна група*, працівники якої ведуть облік витрат на всі види виробництв, калькуюють фактичну собівартість продукції, що виготовляється, складають звітність, визначають склад витрат на незавершене виробництво;

*загальна група*, працівники якої здійснюють облік інших операцій, ведуть Головну книгу та складають бухгалтерську звітність;

*фінансова група* (виділяється на великих підприємствах), працівники якої ведуть облік грошових коштів та розрахунків з дебіторами та кредиторами, юридичними і фізичними особами;

*матеріальна група*, працівники якої ведуть облік придбання матеріальних цінностей, розрахунків з постачальниками матеріалів, надходжень та витрат матеріалів в розрізі місць їх зберігання, використання тощо (на невеликих підприємствах в матеріальній групі ведеться облік основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів і готової продукції, на великих – для обробки даних цієї ділянки обліку створюються окремі групи).

Чисельність персоналу в апараті бухгалтерії і розміщення облікових кадрів на окремих ділянках облікового процесу залежить від обсягу і характеру господарської діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку та ряду інших умов.

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних підприємство може застосовувати ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену тощо) або автоматизовану форму бухгалтерського обліку.

При цьому у разі потреби підприємство може вводити додаткові субрахунки та аналітичні рахунки і додаткову систему реєстрів аналітичного обліку.

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка визначається наявністю певних підрозділів та їх взаємодією. Підрозділи підприємства виконують різні функції і можуть мати різні назви: цехи, дільниці, відділи, служби, секції, відділення тощо. Ці підрозділи очолюють

керівники (менеджери, завідувачі тощо), які відповідають за їхню роботу та приймають відповідні рішення.

Для здійснення контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечувала збір, обробку і передачу інформації про результати діяльності. Для цього і існує внутрішньогосподарський облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Облік – це складова частина системи управління. Саме тому всі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні управління, стосуються бухгалтерського обліку. Неможливо управляти, не володіючи знаннями про систему бухгалтерського обліку.

## **1.6 Формування облікової політики**

Для складання фінансової звітності у відповідності до діючих нормативних актів та надання її користувачам керівництво підприємства формує облікову політику: обирає принципи, методи і процедури обліку таким чином, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зіставлення показників фінансових звітів.

**Облікова політика** – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Тому визначення облікової політики означає, у першу чергу, вибір методів обліку амортизації основних засобів, запасів, розподілу накладних витрат тощо. Облікова політика підприємства згідно з П(С)БО 1 зазначається у примітках до фінансової звітності, де підприємство розкриває: а) принципи оцінки статей звітності; б) методи обліку за окремими статтями звітності. Вона розробляється на багато років і може *змінюватись* лише в тому випадку, якщо: змінюються статутні вимоги; змінюються вимоги органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку; зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

**Обліковий процес** – це здійснення облікових робіт в певній послідовності, за окремими стадіями, які тісно пов'язані між собою і є єдиною системою. Основні етапи облікового процесу:

- 1) поточний нагляд, вимірювання та реєстрація господарських операцій;
- 2) систематизація та групування облікової інформації, яка міститься в первинних документах;

- 3) складання встановлених форм бухгалтерської звітності на підставі даних бухгалтерського обліку;
- 4) використання облікової та звітної інформації при аналізі фінансово-господарської діяльності підприємства.

Зміст облікової політики оформлюється спеціальним наказом про облікову політику, який розробляє головний бухгалтер підприємства відповідно до принципів бухгалтерського обліку і несе відповідальність за його формування. Керівник затверджує наказ про облікову політику і несе відповідальність за його зміст.

В законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і П(С)БО 1 наводяться десять основних факторів, якими слід керуватися при визначенні облікової політики:

- форма власності та організаційно-правова форма (ТОВ, АТ, СП тощо);
- вид діяльності чи галузеве підпорядкування (комерційна діяльність, будівництво, промисловість тощо);
- обсяги виробництва, середньоспискова чисельність працівників тощо;
- відносини із системою оподаткування (звільнення від різного виду податків, зменшення ставок податків, надання пільг з оподаткування);
- можливість самостійних дій з питань ціноутворення;
- стратегія фінансово-господарського розвитку (мета і завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, напрямки інвестицій, які будуть здійснені, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань);
- наявність технічного оснащення функцій управління (забезпечення ЕОМ, засобами оргтехніки, програмними засобами);
- наявність ефективної системи інформаційного забезпечення підприємства (за всіма необхідними для підприємства напрямками);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної сміливості та ініціативності керівників підприємства;
- система матеріального заохочення ефективної роботи працівників підприємства і матеріальної відповідальності за коло обов'язків, що виконуються.

Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя.

Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень.

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством при формуванні облікової політики, застосовуються з 1-го січня нового року всіма структурними підрозділами (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування.

Розкриття інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності є передумовою зіставлення фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств. Тобто, користувачі набувають можливості оцінити, чи можна зіставити дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого звітного періоду того чи іншого підприємства.

## ???

### Контрольні запитання

1. Назвіть види підприємств в Україні і дайте їм характеристику.
2. Дайте поняття господарського товариства згідно з чинним законодавством України. Загальні особливості господарських товариств.
3. Назвіть характерні особливості створення товариства з обмеженою відповідальністю. Які документи необхідні для його створення?
4. Назвіть форми об'єднання підприємств згідно із Законом України „Про підприємства в Україні”.
5. Які існують вимоги до формування статутного капіталу господарських товариств?
6. Які документи необхідні для відкриття тимчасового розрахункового рахунку?
7. Що таке поточний рахунок і які документи необхідні для його відкриття?
8. Дайте характеристику рахунків, на яких здійснюється облік створення підприємства.
9. Що необхідно на початковому етапі для реєстрації засновницького капіталу?
10. За якими видами в бухгалтерському обліку класифікують підприємницьку діяльність?
11. Які права має підприємство щодо організації бухгалтерського обліку?
12. Які основні функції виконує головний бухгалтер підприємства?
13. До чієї компетенції належать питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві?
14. Які чотири форми організації бухгалтерського обліку ви знаєте?
15. Які підрозділи можуть входити до складу бухгалтерії? Яке їх призначення?
16. Що таке облікова політика? Хто її встановлює?
17. Які основні етапи облікового процесу?
18. Назвіть фактори, якими слід керуватися при визначенні облікової політики.

## 2 ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

### 2.1 Визначення власного капіталу та його призначення

Під *капіталом* в бухгалтерському обліку розуміють сукупність майнових засобів, що призначені для господарських цілей, виражену в грошовій одиниці. В цьому розумінні валюта балансу підприємства (тобто сума активів або рівна їй сума пасивів) і є його капіталом. Цей капітал поділяється на дві частини: власний і позиковий.

В момент створення підприємства його стартовий капітал, який складається з активів, інвестованих засновниками, тобто його власний капітал на цьому етапі дорівнює активам. Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство використовує залучені кошти, тобто утворюються борги. Фінансові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і фінансовими зобов'язаннями.

**Власний капітал = Активи підприємства – Зобов'язання**

*Власний капітал* – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів. Такі активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і є чистими активами підприємства.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до його зміни.

Сума власного капіталу, яка відображена у фінансовій звітності, показує лише облікову, а не ринкову вартість прав власників підприємства, оскільки цілком залежить від застосованих методів оцінки активів та зобов'язань підприємства.

Крім того, що власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності підприємства, а також джерелом погашення збитків, він є одним з найвагоміших показників, що використовуються при оцінці фінансового стану підприємства, оскільки показує, з одного боку, ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а з іншого – ступінь кредитоспроможності (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Збереження власного капіталу є одним з основних показників якості фінансового менеджменту на підприємстві. Цей показник дозволяє власникам підприємства уникнути ілюзії прибутковості своїх вкладень у



випадках виплат їм поточних доходів за рахунок зменшення власного капіталу протягом періоду, за який сплачується доход.

Найбільш стабільним є підприємство, яке використовує лише власний капітал, оскільки коефіцієнт автономії в такому випадку дорівнює одиниці. Але для забезпечення необхідного додаткового обсягу активів підприємства йому потрібен позиковий капітал.

**Позиковий капітал** – це залучені для фінансового розвитку підприємства на оборотній основі грошові кошти або інші матеріальні цінності. Всі форми позикового капіталу, що використовуються підприємством, є його фінансовими зобов'язаннями, які належать до погашення у передбачені строки.

Основні відмінності власного капіталу від позикового наведені нижче (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Порівняння власного та позичкового капіталу

<i>Власний капітал</i>	<i>Позиковий капітал</i>
Повне або обмежене право голосу, яке залежить від змісту установчих документів	Відсутнє право голосу
Право на відшкодування кредитів виникає тільки після виконання зобов'язань щодо позикового капіталу	Має беззаперечне право вимагати відшкодування кредиту згідно з умовами, записаними у фінансових документах
Виплати здійснюються у вигляді відсотків або дивідендів тільки у тому випадку, якщо підприємство приносить прибуток	Виплати передбачених в позикових обов'язках відсотків обов'язкова незалежно від результатів господарської діяльності

Отже, при використанні позикового капіталу у підприємства існує більший фінансовий ризик та загроза банкрутства, оскільки це залежить від питомої ваги позичених коштів, матеріальних цінностей тощо в загальній структурі капіталу підприємства.

## **2.2 Характеристика складових елементів власного капіталу та їх облік**

Власний капітал відповідно до П(С)БО 2 „Баланс” включає:

- статутний капітал,
- пайовий капітал,
- додатково вкладений капітал,
- інший додатковий капітал,
- резервний капітал,
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Крім цих основних складових елементів капіталу також є *коригуючі показники*, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління цим капіталом. Це:

- неоплачений капітал,
- вилучений капітал.

Основним елементом власного капіталу є *статутний капітал*, який відображає зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів, які внесені до капіталу підприємства власниками.

Облік статутного капіталу здійснюється на *рахунку 40 „Статутний капітал”*. За *кредитом* рахунку відображається збільшення статутного капіталу, за *дебетом* – його зменшення, а у Балансі – сальдо по цьому рахунку.

Записи на цьому рахунку виконуються тільки у разі збільшення або зменшення статутного капіталу, які здійснюються в установленому порядку та після внесення відповідних змін в установчі документи підприємства. Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може *збільшуватися* за рахунок:

- додаткових внесків учасників (коштами, основними фондами, сумою індексації основних засобів, нематеріальними активами, запасами, цінними паперами);
- реінвестиції дивідендів.

*Реінвестиція* – це господарська операція зі здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), одержаного від інвестиційних операцій.

*Збільшення* статутного капіталу при реєстрації статуту (змін до статуту) відображається так:

*Дт 46 „Неоплачений капітал”*

*Кт 40 „Статутний капітал”*

*Збільшення* статутного капіталу за рахунок:

- *додаткових внесків* обліковують так само, як і внесок до статутного капіталу при його формуванні (див. розділ 1);
- *індексації* основних засобів:

*Дт 423 „Дооцінка активів”*

*Кт 40 „Статутний капітал”*

- *реінвестиції* дивідендів:

✓ розподілення прибутку на виплату дивідендів

*Дт 441 „Прибуток нерозподілений”*

*Кт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”*

✓ нарахування дивідендів засновникам

*Дт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”*

*Кт 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”*

✓ зареєстровано зміни до статутного капіталу (СК)

*Дт 46 „Неоплачений капітал”*

### ***Кт 40 „Статутний капітал”***

- ✓ направлення нарахованих дивідендів на поповнення СК  
***Дт 671 „ Розрахунки за нарахованими дивідендами”***  
***Кт 46 „Неоплачений капітал”***

Якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх вкладів, товариство повинне оголосити про **зменшення** свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку або прийняти рішення про ліквідацію товариства. Облік недоформування статутного капіталу розглянемо на прикладі.

#### ***Приклад 1***

Створене у листопаді 2004 року товариство зафіксувало у статуті статутний капітал у розмірі 40 000 грн. Кожний із 4-х учасників (з частками по 25%) вніс до СК половину свого вкладу до проведення держреєстрації. Протягом року після реєстрації лише троє з чотирьох учасників довнесли залишок своїх вкладів. На загальних зборах троє із чотирьох учасників проголосували за зменшення розміру СК на недовнесену четвертим суму. Після зменшення зареєстрований СК становитиме 35 000 грн., чого цілком достатньо для функціонування ТОВ.

Зменшення статутного капіталу відображається проводками:

- ✓ сформований статутний капітал в сумі 40000 грн. ***Дт 46 Кт 40***
- ✓ відображені початкові внески до СК в сумі 20 000 грн. ***Дт 311 Кт 685***
- ✓ списання сум (20000 грн), отриманих до реєстрації на зменшення неоплаченого капіталу ***Дт 685 Кт 46***
- ✓ погашення трьома учасниками боргів за внесками до СК в сумі 15000 грн. ***Дт 311 Кт 46***
- ✓ зменшення СК на суму 5000 грн. (недовнесеної частини четвертого учасника) ***Дт 40 Кт 46***

**Зменшення** статутного капіталу можливе також при виході, виведенні учасника зі складу товариства. Обидва варіанти потребують крім обов'язкової публікації в пресі та державної реєстрації, змін у засновницьких документах, розрахунку з учасником. Тому учаснику повинні бути повернуті:

- сума його вкладу до статутного капіталу;
- вартість частини майна, пропорційна його вкладу до статутного капіталу;
- частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

**Зменшення** статутного капіталу відображається проводками:

- ✓ зменшено статутний капітал в розмірі внеску учасника

***Дт 40 „Статутний капітал”***  
***Кт 672 „Розрахунки за іншими виплатами”***

- ✓ відображено вартість частини майна, що належить учаснику при виході з товариства, пропорційно його вкладу до статутного капіталу

*Дт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”*

*Кт 672 „Розрахунки за іншими виплатами”*

- ✓ нарахована частка прибутку, що отримана підприємством у поточному році, яка підлягає виплаті учаснику при виході з товариства

*Дт 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”*

*Кт 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”*

Через деякий період часу кошти, внесені до статутного капіталу, можуть бути як примножені, так і втрачені повністю або частково. Тому *об’єктивною оцінкою будь-якого підприємства є не розмір його статутного капіталу, а кошти чистих активів, і сам по собі розмір не може ніяким чином гарантувати права кредиторів на майно підприємства.*

Якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства з обмеженою відповідальністю виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов’язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових вкладів. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, товариство підлягає ліквідації.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу (наприклад, види акцій) і по кожному засновнику (учаснику), акціонеру.

*Акціонерні товариства мають свої особливості* при формуванні та зміні статутного капіталу. Так, збільшення статутного капіталу в акціонерному товаристві може відбутися при умові, що раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю, не нижчою номінальної.

*Збільшення* статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- випуску нових акцій існуючої номінальної вартості;
- збільшення номінальної вартості акцій;
- обміну облігацій на акції цього емітента.

Збільшення статутного капіталу здійснюється за рішенням загальних зборів акціонерів. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства не більше як на 1/3 може бути здійснене за рішенням правління за умови, що це передбачено статутом.

Збільшення статутного капіталу незалежно від того як воно оформлене (додатковим випуском акцій чи збільшенням номінальної вартості акцій), відбувається за наявності джерел збільшення статутного капіталу, до яких відносяться:

- додаткові внески акціонерів (передплатників);
- реінвестування нарахованих дивідендів (виплата дивідендів акціями) або прибутку;
- суми дооцінки основних засобів товариства.

Таким чином, лише залучення додаткових внесків приводить до збільшення власного капіталу товариства. Реінвестування дивідендів (або прибутку) та використання сум дооцінки основних засобів призводить лише **до зміни** структури власного капіталу за рахунок відповідного зменшення нерозподіленого прибутку або додаткового капіталу у вигляді дооцінки активів.

При збільшенні статутного капіталу шляхом обміну облігацій на акції емітента статутний капітал збільшується на загальну номінальну вартість облігацій, які обмінюються на акції. При цьому номінальна вартість облігацій має дорівнювати номінальній вартості акцій. Акціонерне товариство також повинно провести реєстрацію випуску акцій.

Конвертація облігацій є одним з методів управління капіталом та обіговими коштами акціонерного товариства. З одного боку, товариство залучає довгострокові позикові кошти (які за рахунок додаткової можливості конвертації у власний капітал товариства є більш дешевими, ніж у середньому на фінансовому ринку). З іншого боку, товариство отримує можливість конвертувати строкові та платні позикові ресурси (заборгованість) у безстроковий та умовно оплачуваний власний капітал (статутний та емісійний доход).

Здійснення конвертації облігацій в акції дозволяє акціонерному товариству:

- зберегти обігові кошти (за рахунок уникнення погашення зобов'язань за облігаціями);
- погасити кредиторську заборгованість за облігаціями;
- збільшити власний капітал;
- покращити структуру балансу товариства та підвищити його кредитоспроможність.

При обміні облігацій на акції збільшується статутний капітал та зменшуються зобов'язання.

Сума збільшення зареєстрованого статутного капіталу товариства відображається записом:

***Дт 46 „Неоплачений капітал”***

***Кт 40 „Статутний капітал”***

Різниця між номінальною вартістю розміщення акцій і ціною їх придбання власниками облігацій (у випадку, коли курс акцій при обміні перевищує їх номінальну вартість) відображається як емісійний доход:

***Дт 46 „Неоплачений капітал”***

***Кт 421 „Емісійний доход”***

Списання сум зобов'язань товариства за облігаціями на зменшення заборгованості власників облігацій з формування власного капіталу товариства відображається записом:

***Дт 521 „Зобов'язання за облігаціями”***  
***Кт 46 „Неоплачений капітал”***

***Зменшення*** статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватися шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій
  - ✓ на суму зменшення СК  
***Дт 40 „Статутний капітал”***  
***Кт 672 „Розрахунки за іншими виплатами”***
  - ✓ на суму компенсації акціонерам  
***Дт 672 „Розрахунки за іншими виплатами”***  
***Кт 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”***
- зменшення кількості акцій номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання цих акцій
  - ✓ на номінальну вартість акцій  
***Дт 40 „Статутний капітал”***  
***Кт 451 „Вилучені акції”***
  - ✓ на списання анульованих акцій  
***Дт 421 „Емісійний дохід”,***  
***443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”***  
***Кт 451 „Вилучені акції”***
  - ✓ на суму, коли ціна викупу акцій нижча їх номінальної вартості  
***Дт 451 „Вилучені акції”***  
***Кт 425 „Інший додатковий капітал”***

***Пайовий капітал*** – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно вкладених у здійснення спільної фінансово-господарської діяльності.

Облік пайового капіталу здійснюється на ***рахунку 41 „Пайовий капітал”***. Рахунок ***41*** застосовується підприємствами, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків. До таких підприємств належать: підприємства споживчої кооперації, колективні сільськогосподарські підприємства, житлово-будівельні кооперативи, кредитні спілки, інвестиційні фонди та інші. Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про суми пайових внесків, передбачених установчими документами таких підприємств.

За ***кредитом*** відображається збільшення пайового капіталу, за ***дебетом*** – його зменшення, у Балансі – сальдо з цього рахунку.

Аналітичний облік за рахунком ***41*** ведеться за видами капіталу та власниками.

**Додатковий капітал** являє собою інший капітал, вкладений учасниками товариства (емісійний доход, тобто доход, отриманий від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість) або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу. Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках **рахунку 42 „Додатковий капітал”**. За кредитом цього рахунку відображається збільшення додаткового капіталу, а за дебетом його зменшення.

Рахунок **42 „Додатковий капітал”** має такі субрахунки:

**421 „Емісійний доход”** – відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

### **Приклад 2**

Для формування статутного капіталу акціонерним товариством було випущено 6000 акцій номінальною вартістю 50 грн. Продажна вартість акцій склала 53 грн. за акцію.

В бухгалтерському обліку це буде відображено такими записами:

- ✓ відображено статутний капітал акціонерного товариства, виходячи з номінальної вартості випущених акцій

**Дт 46 Кт 40** на суму 300 000 грн.

- ✓ відображено емісійний доход

**Дт 46 Кт 421** на суму 18 000 грн.

**422 „Інший вкладений капітал”** – обліковують інший внесений засновниками товариства (крім акціонерного) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішення про зміну розміру статутного капіталу.

Відображення додаткових внесків засновників товариства без рішення про збільшення статутного капіталу підприємства буде таким:

- грошовими коштами – **Дт 30, 31 Кт 422;**
- основними засобами – **Дт 10 Кт 422;**
- нематеріальними активами – **Дт 12 Кт 422;**
- товарно-матеріальними цінностями – **Дт 20, 22 Кт 422.**

Додатковий капітал підприємства може бути одним із джерел погашення збитків підприємства, що відображається проводкою

**Дт 422 „Інший вкладений капітал”**

**Кт 442 „Непокриті збитки”**

В балансі підприємства залишок іншого вкладеного капіталу – **кредитове сальдо** субрахунку **422 „Інший вкладений капітал”** відображається в **статті „Інший додатковий капітал”**.

**423 „Дооцінка активів”** – відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дооцінка основних

засобів здійснюється, якщо його залишкова вартість (об'єкта) значно (більше як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

### **Приклад 3**

На балансі будівельної організації значиться об'єкт основних засобів, первісна вартість якого становить 5200 грн., знос – 200 грн, залишкова вартість – 5000 грн.

Справедлива вартість аналогічного об'єкта становить 6000 грн. Організація прийняла рішення про дооцінку первісної вартості об'єкта основних засобів до справедливої вартості. Цей об'єкт основних засобів переоцінюється вперше.

Необхідно розрахувати переоцінку вартості об'єкта основних засобів і відобразити цю операцію в бухгалтерському обліку.

### **Розв'язування**

Передусім розрахуємо індекс переоцінки

$$6000 \text{ грн.} : 5000 \text{ грн.} = 1,2$$

Відображення збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів:

- ✓ у частині збільшення суми нарахованого зносу (200 x 1,2 - 200 грн.)

**Дт 10 Кт 131** – на суму 40 грн.;

- ✓ у частині збільшення залишкової вартості з одночасним збільшенням додаткового капіталу (5000 x 1,2 – 5000 грн.)

**Дт 10 Кт 423** – на суму 1000 грн.

Отже, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів склала 960 грн. (1000 грн. – 40 грн.)

**424** „Безоплатно отримані необоротні активи” – відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

**425** „Інший додатковий капітал”.

**Резервний капітал** – це сума резервів, створених підприємством відповідно до діючого законодавства або статутних документів.

Резервний капітал формується господарськими товариствами в розмірі, встановленому засновницькими документами, але *не менше 25 відсотків статутного капіталу*. Щорічний розмір відрахувань до резервного капіталу також встановлюється засновницькими документами, але *не може бути меншим за 5 відсотків суми чистого прибутку*.

Резервний (страховий) капітал створюється з метою покриття можливих в майбутньому непередбачуваних збитків, втрат. **Основними напрямками** використання резервного капіталу є:

- покриття балансового збитку підприємства за звітний період;



- виплата дивідендів за привілейованими акціями у разі недостатності нерозподіленого прибутку.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства призначено **рахунок 43 „Резервний капітал”**. За кредитом цього рахунку відображається створення резерву, за дебетом – використання резервного капіталу. Сальдо з рахунку **43** відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

Сума відрахування від прибутку в установленому розмірі на створення резервного капіталу відображається записом:

***Дт 441 „Прибуток нерозподілений”***

***Кт 43 „Резервний капітал”***

Сума коштів резервного капіталу, яка спрямована на покриття збитків звітного періоду, відображається записом:

***Дт 43 „Резервний капітал”***

***Кт 442 „Непокриті збитки”***

Сума коштів резервного капіталу, використана на виплату дивідендів за привілейованими акціями, відображається записом

***Дт 43 „Резервний капітал”***

***Кт 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”***

***Нерозподілений прибуток*** – це сума прибутку, одержаного в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, яка зменшена на суму прибутку, використаного у звітному році та на суму податку на прибуток.

У плані рахунків для обліку сум нерозподілених прибутків (збитків) поточного і минулого років, а також використаного в поточному році прибутку передбачено **рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”**.

За **кредитом** рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за **дебетом** – збитки і використання прибутку.

Рахунок **44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”** має такі субрахунки:

**441 „Прибуток нерозподілений”** – обліковуються наявність та рух нерозподіленого прибутку звітного року. Сума прибутку може бути спрямована на поповнення статутного, резервного капіталу, покриття збитків чи виплату дивідендів;

**442 „Непокриті збитки”** – обліковується рух непокритих збитків минулого року. Їх списання здійснюють за рішенням уповноваженого органу за рахунок відповідних джерел: нерозподіленого прибутку, резервного чи додаткового капіталу;

**443** „Прибуток, використаний у звітному періоді” – обліковуються відрахування в резервний та інший капітал, необхідний для здійснення діяльності підприємства.

Залежно від результатів фінансово-господарської діяльності будівельних підприємств за попередні періоди (тобто залишку на рахунку у вигляді нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку) та фінансового результату діяльності підприємства за звітний період сальдо з рахунку **44** „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” на кінець звітного періоду може бути кредитовим (тобто додатним – нерозподілений прибуток) або дебетовим (тобто від’ємним – непокритий збиток).

Сума нерозподіленого прибутку зменшується за рахунок нарахованих дивідендів та відрахувань до резервного капіталу.

Сума непокритого збитку зменшує розмір власного капіталу підприємства.

**Вилучений капітал** – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал, для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Зазначені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін не більше одного року.

Для узагальнення інформації про вилучений капітал використовують рахунок **45** „Вилучений капітал”. За **дебетом** рахунку відображають фактичну вартість акцій власної емісії, викуплених акціонерним товариством у своїх акціонерів, за **кредитом** – вартість анульованих або перепроданих акцій. Цей рахунок ніколи не має кредитового сальдо. У балансі дебетове сальдо з рахунку **45** „Вилучений капітал” наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (вкладів, паїв), іншого вилученого капіталу.

Викуп повністю оплачених акцій акціонерів самим акціонерним товариством відображається записом:

**Дт 451 „Вилучені акції”**

**Кт 672 „Розрахунки за іншими виплатами”**

Розрахунок з акціонерами, які продали належні їм акції товариству, здійснюється в порядку, визначеному укладеними з ними угодами.

Здійснення розрахунку за викуплені товариством акції власного випуску відображається записом:

**Дт 672 „Розрахунки за іншими виплатами”**

**Кт 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”**

**Неоплачений капітал** – це сума заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу підприємства. Ця сума відображає ту

частку статутного капіталу, яка ще не внесена засновниками, а тому вираховується при визначенні величини власного капіталу.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу використовується рахунок **46** „*Неоплачений капітал*”. За **дебетом** цього рахунку відображається заборгованість засновників товариства за внесками до статутного капіталу, а за **кредитом** – погашення заборгованості. Після здійснення всіх внесків учасниками сальдо на рахунку 46 не залишиться.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за кожним засновником підприємства, а для акціонерних товариств – за видами розміщених неоплачених акцій.

### 2.3 Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

**Забезпечення** – це зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

У господарській діяльності підприємства через події чи операції, які вже відбулися, можуть виникати потенційні (умовні) зобов’язання, щодо яких сума і час майбутніх платежів не визначені (оплата відпусток працівникам, здійснення гарантійного ремонту випущеної продукції тощо). Сума цих зобов’язань визначається із застосуванням попередніх аналітичних чи експертних оцінок. Такі *зобов’язання* називають *забезпеченнями*, оскільки їх виконання має бути забезпечене певними коштами.

Згідно з П(С)БО 11 забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов’язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов’язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов’язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від господарської діяльності.

Залишок забезпечення переглядають на кожну дату балансу і у разі необхідності коригують у сторону збільшення або зменшення. Якщо відсутня ймовірність погашення майбутніх зобов’язань, сума нарахованого забезпечення підлягає сторнуванню.

Первинними документами для обліку забезпечення зобов'язань служать довідки та розрахунки бухгалтерії.

Аналітичний облік цих коштів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду призначено **рахунок 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”**. За **дебетом** рахунку відображають використання забезпечення, за **кредитом** – їх нарахування.

Рахунок 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів“ має такі субрахунки:

**471 „Забезпечення виплат відпусток”**, на якому ведуть облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Формування резерву для забезпечення виплат відпусток необхідне для цілей бухгалтерського обліку, а саме - для планомірного формування собівартості робіт. Щомісяця розрахована сума резерву включається до складу витрат звітного періоду незалежно від фактичної суми нарахованих відпусток. Щомісячні фактичні суми відпусток працівників не включаються до витрат звітного періоду, а нараховуються за рахунок коштів сформованого резерву.

Щомісячна сума забезпечення виплат відпусток (Зв) визначається як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і коефіцієнта, визначеного як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Крім того, на цьому субрахунку узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове соціальне страхування з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття та від нещасного випадку на виробництві.

Розрахунок суми забезпечення виплат відпусток можна розрахувати за такою формулою:

$$Зв = [ФОП_{м}^{\phi} \times (ОВ_{р}^{пл} : ФОП_{р}^{пл})] + \sum C_{стрх}$$

де  $ФОП_{м}^{\phi}$  – сума фактично нарахованого в звітному місяці фонду оплати праці, грн.;

$ОВ_{р}^{пл}$  - річна планова сума на оплату відпусток, грн.;

$ФОП_{р}^{пл}$  – річний плановий фонд оплати праці, грн.;

$\sum C_{стрх}$  – сума збору та внесків на обов'язкове соціальне страхування ( нараховується на резерв).

Щомісячно розрахована сума резерву в бухгалтерському обліку включається до складу витрат – витрат періоду (рах. 92,93,94) чи виробничої собівартості (рах. 23,91). При безпосередньому нарахуванні відпускних працівникам така сума уже не включається до витрат звітного

періоду, а нараховується за рахунок коштів сформованого резерву. Отже, нараховуючи резерв на відпустки, підприємство рівномірно включає суми резерву до витрат періоду чи виробничої собівартості і в результаті уникає різких коливань собівартості в бухгалтерському обліку.

#### **Приклад 4**

За даними планового відділу річний плановий фонд оплати праці будівельного підприємства на 2007 рік становить 900000 грн., річний плановий фонд оплати відпусток – 75000 грн. В січні працівникам була нарахована заробітна плата в сумі 69000 грн., нараховані відпускні працівникам – 4000 грн. Підприємство знаходиться на повній системі оподаткування.

Необхідно розрахувати суму забезпечення виплат відпусток працівникам підприємства на січень і відобразити ці операції в бухгалтерському обліку.

#### **Розв'язування**

Розрахуємо суму забезпечення витрат відпусток :

$$Зв = 69000 \cdot (75000 : 900000) + 2209,15 = 7959,15 \text{ грн.}$$

$$\Sigma C_{\text{стрх}} = [69000 \cdot (75000 : 900000)] \cdot (33,2 + 1,5 + 1,3 + 2,42) : 100 = 2209,15 \text{ грн.}$$

де 33,2 % - внесок на обов'язкове пенсійне страхування;

1,5 % - внесок на загальнодержавне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;

1,3 % - внесок на загальнодержавне соціальне страхування на випадок безробіття;

2,42 % - внесок на загальнообов'язкове державне страхування від нещасного випадку на виробництві.

В бухгалтерському обліку це можна відобразити такими записами (таблиці 2.2).

Таблиця 2.2 - Журнал операцій створення та використання резерву відпусток

Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Розрахункова відомість	Нарахована зарплата за січень	23, 91, 92, 93, 94	661	69000
Розрахунок бухгалтерії	Нараховані внески на зарплату	23, 91, 92, 93, 94	651, 652, 653, 656	2650,98
Розрахунок бухгалтерії	Нарахований резерв для забезпечення виплат відпусток, включаючи внески та збори	23, 91, 92, 93, 94	471	7959,15
Розрахунок бухгалтерії	Нарахована сума відпускних за рахунок резерву	471	661	4000,00
Розрахунок бухгалтерії	Зроблені нарахування на соціальні заходи за рахунок резерву	471	651, 652, 653, 656	1536,80

Підприємства, які сплачують єдиний податок, нарахування на соцстрах в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та на випадок безробіття не здійснюють при формуванні резерву виплат відпусток.

Залишок суми створеного резерву для забезпечення виплат відпусток слід переглядати на кожну дату балансу (тобто щокварталу, на кінець останнього дня кварталу) і в разі потреби коригувати (збільшувати або зменшувати).

**472 „Додаткове пенсійне забезпечення”.** На цьому рахунку ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення (у випадку, коли підприємство має на меті покращити соціальний захист своїх працівників, то воно створює забезпечення для виплати додаткових пенсій).

### **Приклад 5**

Здійснені відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою будівельного підприємства:

а) за рахунок витрат підприємства 9550 грн.

б) за рахунок внесків працівників 2200 грн.

Ця операція буде відображена в бухгалтерському обліку записами, грн.:

*Дт* рахунків відповідних витрат (**23,91,92,93,94**) 9550 грн.

*Дт 66* „Розрахунки з оплати праці” 2200 грн.

*Кт 472* „Додаткове пенсійне забезпечення” 11750 грн.

Забезпечення виплат персоналу відображається у рядку 400 розділу II Пасиву Балансу.

**473 „Забезпечення гарантійних зобов'язань”.** Цей субрахунок використовують підприємства, що здійснюють продаж товарів з наданням гарантій, проводять нарахування забезпечень гарантійних зобов'язань. Вони беруть на себе зобов'язання забезпечувати ремонт продукції або заміну протягом гарантійного терміну. Оскільки конкретна сума витрат на час їх виникнення не визначена і залежить від майбутніх подій, у звітному періоді, коли була реалізована продукція, підприємство змушене створити відповідний резерв, виходячи з попереднього досвіду та прогнозованих оцінок фахівців.

**474 „Забезпечення інших витрат і платежів”** – ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Аналітичний облік забезпечень інших витрат і платежів організовується за їх видами, напрямками формування й використання.

## 2.4 Облік цільового фінансування та цільових надходжень

**Цільове фінансування і цільові надходження** – це кошти, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення, що зумовлює необхідність організації їх окремого обліку і контролю за використанням.

Кошти цільового фінансування – це асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, гуманітарна допомога тощо.

Напрямами використання цільових надходжень можуть бути утримання дитячих установ, підготовка кадрів, науково-дослідні роботи, винахідництво та інші. Цільові кошти повинні використовуватися тільки за призначенням і відповідно до встановлених кошторисів.

Первинними документами для обліку коштів цільового призначення, цільових надходжень служать розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, акти прийому-передачі, договори тощо.

Аналітичний облік цих коштів проводиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (у тому числі гуманітарна допомога) ведеться на **рахунку 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”**. На цьому рахунку також обліковують внески батьків на покриття витрат на утримання дітей у дитячих дошкільних закладах або відрахування з коштів соціального розвитку на оплату путівок для дітей в табори. Цей рахунок – пасивний, отже кредитове сальдо на ньому дорівнює залишку невикористаних коштів цільового фінансування. За **кредитом** записують надходження коштів цільового призначення, які отримані для фінансування певних заходів, за **дебетом** – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Щоб можна було контролювати використання цільових коштів, ведуть окремий облік за їхніми видами, наприклад, за джерелами надходження – субрахунки **481 „Цільове фінансування з бюджету”, 482 „Цільове фінансування з позабюджетних фондів”** тощо.

Якщо на цільові кошти придбали капітальні активи, це означає, що у періоді введення їх в експлуатацію зменшується (тобто освоюється) сума цільового фінансування і збільшується дохід майбутніх періодів. Тому доцільно задіяти рахунок **69 „Доходи майбутніх періодів”** і таке фінансування відобразити проводкою:

**Дт 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”**

**Кт 69 „Доходи майбутніх періодів”**

Протягом періоду корисного використання капітальних активів визначають доходи звітного періоду. Відповідно до п.18 П(С)БО 15 „Дохід”, цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об’єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об’єктів. Іншими словами, щомісячно дохід слід визнавати в сумі, яка дорівнює сумі нарахованої амортизації активів, придбаних за бюджетні кошти.

Списують суми майбутнього доходу, який відповідає звітному періоду (кварталу, року), застосовуючи субрахунок **745** „Дохід від безоплатно одержаних активів”, на якому узагальнюють відомості про доходи від цільового фінансування капітальних інвестицій.

Покажемо кореспонденцію типових проводок у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Журнал операцій цільового фінансування капітального будівництва

Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Виписка банку	Надійшла сума цільового фінансування з бюджету для будівництва сміттепереробного заводу	<b>311</b>	<b>481</b>	9 000 000
Довідка бухгалтерії	Використані грошові кошти на будівництво заводу	<b>151</b>	<b>311</b>	9 000 000
Акт приймання-передачі основних засобів	Введено в експлуатацію будівлю заводу	<b>103</b>	<b>151</b>	9 000 000
Акт приймання-передачі основних засобів	Віднесено суми цільового фінансування на доходи майбутніх періодів одночасно з введенням в експлуатацію	<b>481</b>	<b>691*</b>	9 000 000
Розрахунок бухгалтерії	Нарахована амортизація на будівлю за перший місяць після введення в експлуатацію	<b>91</b>	<b>131</b>	450 000
Довідка бухгалтерії	Визнано дохід звітного періоду від цільового фінансування одночасно з нарахуванням амортизації	<b>691</b>	<b>745</b>	450 000

\* Оскільки аналітичний облік на цьому рахунку передбачає облік за видами доходів (авансові орендні платежі, передплата на газети, журнали та ін.), датами їх утворення, то можна відкрити, припустимо, субрахунок **691** „Доходи майбутніх періодів за рахунок бюджетного фінансування”.

Кредитове сальдо рахунку **48** „Цільове фінансування і цільові надходження” (наявність невикористаних коштів цільового призначення) відображається у рядку 420 розділу II пасиву балансу.



### ***Пайова участь в будівництві***

При пайовій участі в будівництві організація, що є головним забудовником, за згодою учасників капітального будівництва акумулює грошові кошти інших учасників з подальшою передачею збудованого об'єкта кожному з учасників відповідно до його частки фінансування.

Кошти, які **збудовник** отримав від пайової участі в будівництві об'єкта, відображається за **дебетом** рахунків **обліку грошових коштів, запасів і кредитом** рахунку **48 „Цільове фінансування і цільові надходження”** із внесенням до аналітичного обліку відомостей про пайовика і об'єкт будівництва. Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта й приймально-передавального акта забудовник на відповідну вартість **дебетує** рахунок **48 „Цільове фінансування і цільові надходження”** у кореспонденції з рахунком **15 „Капітальні інвестиції”**.

Передані забудовнику кошти для пайової участі в будівництві об'єкта **пайовик** відображає за **кредитом** рахунків **обліку грошових коштів, запасів** у кореспонденції з рахунком **37 „Розрахунки з різними дебіторами”**. Після одержання оформлених документів про право власності й приймально-передавального акта пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта кредитується рахунок **37 „Розрахунки з різними дебіторами”** у кореспонденції з рахунком **15 „Капітальні інвестиції”**.

Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за **дебетом** рахунку **10 „Основні засоби”** та **кредитом** рахунку **15 „Капітальні інвестиції”**. Якщо власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначена пайовиком для продажу, то її зарахування на баланс пайовика відображається за **дебетом** рахунку **28 „Товари”** та **кредитом** рахунку **15 „Капітальні інвестиції”**.

У випадку вкладу учасником своєї частки майна, як внеску до статутного капіталу, по закінченню будівництва у забудовника робляться такі записи:

- ✓ на суму внеску

**Дт 46 „Неоплачений капітал”**

**Кт 40 „Статутний капітал”**

- ✓ закривають заборгованість

**Дт 10 „Основні засоби”**

**Кт 46 „Неоплачений капітал”**

На рахунку **48 „Цільове фінансування і цільові надходження”** можуть збиратися внески на будівництво житла за умови, що це будівництво фінансують самі майбутні його мешканці. При цьому всі витрати на будівництво в обліку збираються на рахунку **15 „Капітальні інвестиції”**. Після завершення ці два рахунки закриваються.

Позитивне сальдо між рахунком 48 „Цільове фінансування і цільові надходження” і рахунком 15 „Капітальні інвестиції” розподіляють між вкладниками, кошти їм повертають, оскільки будинок вийшов дешевшим, ніж планувався. Від’ємне сальдо покривається або за рахунок власних коштів підприємства (теж згідно з документальним рішенням), або оголошується розмір суми, яку кожен з учасників повинен внести додатково, тому що будинок вийшов дорожчим, ніж планувався.

## ???

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення власного капіталу підприємства і охарактеризуйте його вплив на показники фінансового стану.
2. Назвіть основні відмінності між власним і позичковим капіталом.
3. Які основні складові елементи власного капіталу?
4. Які показники є корисними показниками власного капіталу?
5. Дайте визначення статутного капіталу.
6. Які існують шляхи збільшення статутного капіталу господарських товариств (крім акціонерних)? Як це відображається в бухгалтерському обліку?
7. Яким чином може здійснюватися зменшення статутного капіталу товариства і як це відображається в бухгалтерському обліку?
8. Які вимоги встановлені до розміру та порядку формування резервного капіталу?
9. Назвіть основні напрями використання резервного капіталу.
10. Які існують шляхи збільшення статутного капіталу акціонерного товариства? Як це відображається в бухгалтерському обліку?
11. Яким чином може здійснюватися зменшення статутного капіталу акціонерного товариства в Україні і як це відобразити в бухгалтерському обліку?
12. Як розраховується щомісячна сума забезпечення виплат відпусток?
13. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку отримання і використання цільового фінансування і цільових надходжень?
14. Сформулюйте правило визнання доходу для цільового фінансування капітальних інвестицій.
15. Як здійснюється облік пайової участі в будівництві?

## 3 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 3.1 Поняття, класифікація та оцінка основних засобів будівельної організації

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

До основних засобів належать матеріальні активи, щодо яких є ймовірність того, що від їх експлуатації підприємство матиме економічні вигоди й вартість їх може бути достовірно визначена.

Одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт. Окремим об'єктом основних засобів є: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдями до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

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

Основні засоби (далі – ОЗ), які використовують будівельні організації у своїй діяльності, можна згрупувати:

- за їх функціональним призначенням – виробничі і невиробничі;
- за галузевою ознакою – промислові, будівельні, транспортні, сільськогосподарські, засоби зв'язку тощо;
- за використанням – діючі, недіючі, запасні;
- за ознакою належності - власні і орендовані;
- за натурально-матеріальним складом – земельні ділянки, капітальні витрати, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, приладдя і т.д. (класифікація ОЗ для цілей бухгалтерського обліку наведена в плані рахунків).

Залежно від характеру, стану, часу оцінки розрізняють такі види вартості основних засобів:

**первісна вартість(ПвВ)** – історична (фактична) собівартість ОЗ у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) ОЗ;

**переоцінена вартість(ПрВ)** – вартість необоротних активів після їх переоцінки;

**залишкова вартість(ЗВ)** – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів;

**справедлива вартість(СВ)** – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі;

**вартість, яка амортизується (АВ)** – первісна або переоцінена вартість ОЗ за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;

**ліквідаційна вартість (ЛВ)** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) ОЗ після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

**Первісна вартість** основних засобів складається з таких витрат:

- суми, яку покупець сплачує постачальникам активів (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, пов'язані з придбанням (отриманням) прав на об'єкт ОЗ;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, сплачених з придбанням ОЗ, якщо їх не відшкодовують підприємству (якщо основні засоби невиробничого призначення, то суми сплаченого ПДВ, пов'язані з придбанням і будівництвом ОЗ та їх поліпшенням відносяться до первісної вартості цих ОЗ);
- витрати зі страхування ризиків доставки ОЗ;
- витрати на транспортування, установа, налагодження ОЗ;
- інші витрати, безпосередньо направлені на доведення ОЗ до стану, у якому вони придатні для використання за запланованою метою.

Витрати на оплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (збудованих) повністю або частково за рахунок позикових коштів. Ці витрати визнаються фінансовими витратами звітного періоду і відображаються за дебетом субрахунку **951** „Відсотки за кредит”.

### **3.2 Аналітичний облік основних засобів**

Для аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів (ОЗ) кожному

об'єкту присвоюється інвентарний номер. Інвентарний номер закріплюється за об'єктом ОЗ на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів ОЗ, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам ОЗ, які надійшли на підприємство, протягом періоду, який забезпечує усунення ідентифікування нових об'єктів з тими, що вибули.

Аналітичний облік інвентарних об'єктів ведеться із застосуванням таких типових форм первинного обліку:

- ОЗ-1 „Акт приймання-передачі основних засобів”;
- ОЗ-2 „Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів”;
- ОЗ-3 „Акт на списання основних засобів”;
- ОЗ-4 „Акт на списання автотранспортних засобів”;
- ОЗ-5 „Акт про встановлення, пуск та демонтаж будівельної машини”;
- ОЗ-6 „Інвентарна картка обліку основних засобів”
- ОЗ-7 „Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”;
- ОЗ-8 „Картка обліку руху основних засобів”;
- ОЗ-9 „Інвентарний список основних засобів за місцем їх знаходження, експлуатації”
- ОЗ-15 „Розрахунок амортизації основних засобів”.

Основні засоби, що надходять на будівельне підприємство, приймає призначена керівником підприємства комісія. Для оформлення приймання комісія складає в одному примірнику акт приймання-передачі основних засобів (ф. № ОЗ-1) окремо на кожен об'єкт. Один акт на декілька об'єктів можна складати лише в тому випадку, якщо об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті одночасно на відповідальність однієї і тієї ж особи. В акті вказується первинна вартість об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації. До нього додається технічна документація об'єкта.

Приймання завершених робіт з добудови та дообладнання об'єкта, здійснених в порядку капітальних інвестицій, оформлюють актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № ОЗ-2). В акті вказуються зміни в технічній характеристиці та первісній вартості об'єкта, викликані реконструкцією та модернізацією. Акт підписують працівник ділянки (відділу), уповноважений на приймання основних засобів, та представник підрозділу підприємства, що здійснило реконструкцію та модернізацію, і передають його до бухгалтерії підприємства, яка робить відповідні записи в інвентарній картці обліку основних засобів. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію здійснило стороннє підприємство, тоді акт складають в двох примірниках (по примірнику для обох сторін).

Внутрішнє переміщення основних засобів з однієї ділянки виробництва (відділу, цеху) на іншу, а також їх передачу зі складу в експлуатацію оформляють *накладною на внутрішнє переміщення основних*

засобів. Перший примірник накладної передають до бухгалтерії для запису в інвентарній картці, а другий залишається в здавача для позначення про вибуття відповідного об'єкта в інвентарному списку основних засобів.

Основними регістрами аналітичного обліку є інвентарні картки, зміст і форма яких залежить від виду основних засобів. Аналітичний облік основних засобів ведеться в інвентарних картках форми № ОЗ-6. На лицьовому боці інвентарних карток всіх видів вказують найменування та інвентарний номер об'єкта, рік його випуску, дату та номер акта про приймання, місцезнаходження, повну вартість, норми зносу, шифр витрат (для віднесення сум зносу), суму зносу на дату приймання або переоцінки об'єкта. В картці відмічають дату та вартість кожного капітального ремонту, внутрішнє переміщення об'єкта та причину вибуття. Інвентарні картки складають в бухгалтерії на кожен інвентарний об'єкт в одному примірнику.

В бухгалтерії з інвентарних карток формують інвентарну картотеку, побудовану з врахуванням класифікаційних груп за видами основних засобів.

На орендовані основні засоби в бухгалтерії орендаря інвентарні картки не відкривають. Для аналітичного обліку основних засобів, що надійшли на умовах оренди, використовують копії інвентарних карток орендодавця.

### 3.3 Облік надходження основних засобів

Найпоширенішими шляхами надходження основних засобів на підприємство є їх:

- придбання за грошові кошти;
- створення шляхом будівництва (підрядним або господарським способом) та виготовлення власними силами.

Згідно з П(С)БО 7, придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Усі витрати підприємства на придбання або створення основних засобів, що формують первісну вартість, характеризуються як капітальні інвестиції і накопичуються за **дебетом рахунку 15 „Капітальні інвестиції”**, який має субрахунки **151 „Капітальне будівництво”** та **152 „Придбання (виготовлення) основних засобів”**.

За **кредитом** відображається їх зменшення у зв'язку з прийняттям в експлуатацію або приведенням у стан використання за призначенням відповідних об'єктів.

На субрахунок **151 „Капітальне будівництво”** відображаються:

- витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства, в тому числі вартість устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва;
- авансові платежі для фінансування такого будівництва.

Субрахунок **152 „Придбання (виготовлення) основних засобів”** призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами об’єктів основних засобів крім об’єктів будівництва та основного стада.

Введення основних засобів в експлуатацію відображається записом:

***Дт 10 „Основні засоби”***

(в розрізі субрахунків відповідно до виду придбаних ОЗ)  
***Кт 151 „Капітальне будівництво” або 152 „Придбання (виготовлення) основних засобів”***

На рахунку **10 „Основні засоби”** обліковують наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об’єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів. У класі 1 рахунків виділено окремий рахунок 11 для обліку інших необоротних матеріальних активів з метою спрощення обліку окремих видів основних засобів.

За **дебетом рахунку 10 „Основні засоби”** відображають:

- надходження ( придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковують за первісною вартістю;
- сума витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єктів ( модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об’єкта;
- сума дооцінки вартості об’єктів основних засобів тощо.

За **кредитом рахунку 10** відображають вибуття основних засобів:

- внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом;
- у разі часткової ліквідації об’єкта основних засобів, уцінки і зменшення корисності основних засобів тощо.

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з *придбання об’єктів основних засобів за грошові кошти* розглянемо на прикладі.

***Приклад 1***

Будівельне підприємство придбало штукатурну станцію, що не потребує монтажу. Вартість штукатурної станції – 24 тис. грн. (у т.ч. ПДВ – 4 тис.грн.).

Таблиця 3.1– Придбання об'єкта основних засобів за грошові кошти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Отримано штукатурну станцію від постачальника	152	631	20000
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	4000
3. Проведено оплату постачальнику	631	311	24000
4. Оплачено витрати зі страхування ризиків доставки об'єкта	377	311	500
5. Відображено витрати зі страхування об'єкта	152	377	500
6. Перераховано аванс транспортній організації за доставку	371	311	1800
7. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	300
8. Відображено транспортні послуги з доставки	152	371	1500
9. Відображено розрахунки з податкового кредиту	644	371	300
9. Введена в експлуатацію штукатурна станція (20000 + 500 + 1500)	104	152	22000

*При підрядному способі будівельно-монтажні роботи* виконуються згідно з підрядним договором (контрактом) з оплатою їх кошторисної вартості. Підприємство-замовник здійснює облік витрат на капітальні інвестиції і веде розрахунки з підрядниками за виконані і прийняті за актами роботи. Для цього застосовуються такі документи первинного обліку, як акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в) і довідка про вартість виконаних робіт і витрат (ф. № КБ-3).

Отже, забудовник відображає вартість виконаних і прийнятих за актами будівельно-монтажних робіт в обліку за **дебетом** субрахунку **151** „Капітальне будівництво” і за **кредитом** субрахунку **631** „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”. Таким же записом відображається вартість придбаних об'єктів основних засобів, що не потребують монтажу (транспортні засоби, деякі будівельні машини, вимірювальні прилади, виробничий і господарський інвентар тощо).

Обладнання, що потребує монтажу, та будівельні матеріали обліковуються у складі виробничих запасів. Їх придбання в бухгалтерському обліку відображається за **дебетом** субрахунку **205** „Будівельні матеріали” і за **кредитом** субрахунку **631** „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”. Передача будівельних матеріалів та обладнання для його подальшого монтажу відображається за **дебетом** субрахунку **151** „Капітальне будівництво” та за **кредитом** субрахунку **205** „Будівельні матеріали” після підтвердження їх використання і монтажу на об'єктах будівництва.

Витрати на будівництво об'єктів відображаються на субрахунку **151** „Капітальне будівництво” за статтями наростаючим підсумком з початку будівництва до моменту введення об'єкта в експлуатацію. За



даними субрахунку **151** „Капітальне будівництво” обчислюють фактичну собівартість (інвентарну вартість) закінчених об’єктів будівництва. Введення в експлуатацію кожного об’єкта оформлюється актом приймання-передачі ОЗ, на основі якого списується вартість капітальних інвестицій на закінчені об’єкти, а також здійснюється зарахування останніх на баланс до складу основних засобів.

**При господарському способі будівництва** витрати на капітальні інвестиції підприємство-забудовник відображає за дебетом субрахунку **151** „Капітальне будівництво” в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків витрат.

Первинна вартість об’єктів, збудованих господарським способом, включає:

- вартість робіт (послуг), виконаних (наданих) сторонніми спеціалізованими підприємствами;
- вартість обладнання, що потребує монтажу;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- загальновиробничі витрати, пов’язані з будівництвом об’єкта;
- інші витрати, безпосередньо пов’язані з будівництвом об’єкта (отримання дозволу і відведення будівельного майданчика; пошукові роботи на майданчику; проектні роботи; оплата фахових послуг, наприклад, архітекторів, геодезистів тощо).

При будівництві господарським способом невиробничих об’єктів у вартість капітального будівництва включається також сума ПДВ, сплаченого вітчизняним постачальникам.

Регістром обліку за рахунком **10** „Основні засоби” є журнал-ордер **4**, який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів (за кредитом рахунків 10,11,12,13,14,15,18,19,35). Аналітичний облік основних засобів ведеться у картках обліку за кожним об’єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди виробничі та невиробничі об’єкти основних засобів. Записи у журналі **4** здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо). У графах 3, 4, і 5 розділу 1 цього журналу відображається вибуття основних засобів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку основних засобів. У графі 6 розділу 1 журналу **4** відображається сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності. У графі 7

відображається вартість негативного гудвілу, що виник внаслідок придбання або об'єднання підприємств.

### **Приклад 2**

В бухгалтерському обліку відображені операції з будівництва виробничої будівлі господарським способом (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Будівництво виробничої будівлі господарським способом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Витрати на проектно-кошторисну документацію	<b>151</b>	<b>631</b>	30000
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	<b>641</b>	<b>631</b>	6000
3. Проведено оплату за виконані проектні роботи	<b>631</b>	<b>311</b>	36000
4. Придбано будівельні матеріали	<b>205</b>	<b>631</b>	120000
5. Відображено податковий кредит з ПДВ	<b>641</b>	<b>631</b>	24000
6. Проведено оплату постачальнику за матеріали	<b>631</b>	<b>311</b>	144000
7. Відпущено будівельні матеріали на будівництво	<b>151</b>	<b>205</b>	120000
8. Вартість придбання обладнання, що потребує монтажу	<b>205</b>	<b>631</b>	100000
9. Відображено податковий кредит з ПДВ	<b>641</b>	<b>631</b>	20000
10. Проведено оплату постачальнику	<b>631</b>	<b>311</b>	120000
11. Передано обладнання, що потребує монтажу, на будівельний об'єкт	<b>151</b>	<b>205</b>	100000
12. Відображено витрати на оплату праці будівельників	<b>151</b>	<b>661</b>	90000
13. Проведено відрахування до соціальних фондів	<b>151</b>	<b>65</b>	35478
14. Амортизація машин і механізмів, зайнятих на будівництві об'єкта	<b>151</b>	<b>131</b>	12000
15. Послуги сторонніх підприємств	<b>151</b>	<b>631</b>	28000
16. Відображено податковий кредит з ПДВ	<b>641</b>	<b>631</b>	5600
17. Оплачено послуги сторонніх підприємств	<b>631</b>	<b>311</b>	33600
18. Введено в експлуатацію об'єкт (30000 + 120000 + 100000 + 90000 + 35478 + 12000 + 28000)	<b>103</b>	<b>151</b>	415478

### **3.4 Облік ремонту та поліпшення основних засобів. Порядок проведення ремонтно-будівельних робіт**

Кожному підприємству необхідно підтримувати свої основні засоби у робочому стані і забезпечувати їх функціонування. Для цього підприємство здійснює витрати, які пов'язані з їх експлуатацією або поліпшенням їх стану.

Підхід до відображення таких витрат у бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від

використання об'єкта. Облік витрат на ремонт умовно поділяють на два типи:

*ті*, що підтримують об'єкт у початковому робочому стані;

*ті*, що поліпшують об'єкт основних засобів і приводять до зростання майбутніх економічних вигід (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція тощо).

Перші (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо) включають до витрат поточного періоду. При цьому **дебетуються** відповідні рахунки витрат (**23,91,92,93,94**) і **кредитуються** рахунки витрачених коштів (чи інших активів) або зобов'язань.

Другі приводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід і тому їх включають до балансової вартості основних засобів, що збільшує первісну вартість основних засобів.

Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

- модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх використання.

Такі витрати накопичуються за **дебетом** рахунку **15** „Капітальні інвестиції”, а після завершення робіт списуються з **кредиту** цього рахунку в **дебет** рахунку **10** „Основні засоби”.

Розглянемо порядок проведення ремонтно-будівельних робіт. Залежно від ступеня складності, характеру, обсягу та періодичності ремонтних робіт розрізняють поточний і капітальний ремонти.

Так, **поточний ремонт** будівлі – це комплекс ремонтно-будівельних робіт з метою оновлення її конструкцій і систем інженерного обладнання, а також підтримки експлуатаційних якостей, не пов'язаних зі зміною основних техніко-економічних показників. Поточний ремонт передбачає підтримку будівель, споруд, їх структурних компонентів у нормальному санітарно-технічному стані, запобігання руйнуванню та ліквідації існуючих конструкцій і елементів. При такому ремонті не зачіпають несучі

конструкції, а проводять малярні роботи: фарбування, побілку, штукатурні роботи, наклеювання шпалер, паркетні роботи, столярні роботи тощо.

Виконується поточний ремонт без відповідних дозволів і погоджень на виконання робіт, проекту. Роботи з виконання поточного ремонту не підлягають ліцензуванню.

Ремонтні роботи можуть здійснюватися господарським, підрядним і змішаним способом.

**Поточний ремонт, який виконується господарським способом** не потребує розробки креслень. Відповідними спеціалістами організації складаються розцінені описи робіт на підставі дефектних актів, деякі працівники на час виконання ремонту переводяться до складу ремонтних бригад. Залучення працівників, спеціально прийнятих для виконання ремонту, супроводжується відповідним наказом по підприємству для подальшого обліку витрат на оплату праці працівників, пов'язаних зі здійсненням ремонту.

Розрахунок заробітної плати проводиться на підставі нарядів на роботу за типовими формами, табелів обліку використання робочого часу, трудових угод та актів приймання виконаних за ними ремонтно-будівельних робіт та інших документів з обліку робочого часу і виробітку.

При **підрядному способі поточний ремонт** виконують на підставі договору, укладеного з ремонтно-будівельною організацією. Облік господарських операцій цього ремонту зводиться до відображення розрахункових взаємовідносин між замовником і ремонтною організацією. Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту можуть здійснюватися на підставі акту-приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2), про що зазначається у договорі на виконання робіт. Довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3) не складається, що також повинно бути зазначене у договорі.

**Капітальний ремонт** – це комплекс ремонтно-будівельних робіт, пов'язаних з оновленням або поліпшенням експлуатаційних показників, у т.ч. із заміною або посиленням несучих або захисних конструкцій та інженерного обладнання без зміни будівельних габаритів об'єкта.

Для виконання робіт з капітального ремонту необхідні окремий проект і кошторис (об'єктний кошторис), а також дозволи на виконання робіт з будівництва, реконструкції, реставрації та капремонту, які видаються інспекціями Держархбудконтролю, та інші відповідні дозволи і погодження залежно від виду та умов ремонту.

Обов'язково складається план капремонту у грошовому еквіваленті та натуральних показниках, який містить:

- поіменний титульний список об'єктів ремонту;
- перелік основних робіт;
- кошторисну вартість робіт;

- календарні графіки ремонтів, строки проведення планових технічних оглядів, поточних і капремонтів з розподілом всіх заходів помісячно;
- потребу в основних матеріалах, будівельних виробках, транспорті, засобах механізації та робітниках.

Кошторис на проект капремонту складають на підставі зведеного опису робіт. Якщо конструкції або обладнання будівлі в процесі ремонту змінюються або посилюються, складають дефектний акт на проведення робіт окремо для кожної будівлі, споруди з виконанням обмірів в натурі і з наведенням формул розрахунків з кожного виду робіт із зазначенням приміщення (поверху, прогону, цеху та ін.) До дефектного акта на проведення робіт повинна додаватися коротка пояснювальна записка.

При переплануванні, підсиленні основ, підсиленні або частковій заміні фундаментів, кріплень при муруванні стін, заміні та підсиленні перекриттів, заміні або реконструкції покрівлі, переобладнанні котельної, газифікації, електрифікації будівлі або споруди та в інших аналогічних випадках, відповідно до технічних умов та архітектурно-планового завдання, необхідні робочі креслення.

Капремонт також може виконуватися підрядним, господарським або змішаним способом.

Все вищевикладене проілюструємо на числових прикладах.

### **Приклад 3**

Будівельна організація провела поточний ремонт даху будівлі адміністрації. Для цього були використані матеріали на суму 500 грн., крім того, ПДВ – 100 грн., та нарахована зарплата робітникам, які проводили ремонт, в розмірі 150 грн.

Поточний ремонт даху будівлі адміністрації відноситься до робіт, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, тобто отримання первинно очікуваної суми економічних вигід від їх використання. Тому всі витрати, пов'язані з проведенням цих поліпшень, будуть віднесені на витрати звітного періоду, а саме - до адміністративних витрат. Отже, кореспонденція рахунків буде така (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Бухгалтерський облік поточного ремонту

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, Грн.
	Дт	Кт	
1. Придбані матеріали для ремонту даху будівлі адміністрації	205	631	500
2. Відображений податковий кредит щодо ПДВ	641	631	100
3. Віднесена на витрати звітного періоду вартість використаних матеріалів	92	205	500
4. Нархована заробітна плата робітникам	92	661	150
5. Здійснено відрахування на соціальні заходи	92	65	59

#### **Приклад 4**

Підрядчиками здійснено модернізацію токарного верстата, в результаті чого скоротився час на обробку однієї деталі, тобто зросла його продуктивність. Вартість робіт склала 1200 грн., в т.ч. ПДВ 200 грн.

Здійснення модернізації токарного верстата сприятиме підвищенню продуктивності даного об'єкта, тобто збільшенню економічних вигід, первинно очікуваних від їх використання. Тому витрати на виконання цієї роботи будуть збільшувати первісну вартість цього основного засобу. Кореспонденція рахунків наведена в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Бухгалтерський облік поліпшення основного засобу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Здійснено підрядчиками модернізацію токарного верстата	152	631	1000
2. Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	631	200
3. Збільшено первісну вартість верстата	104	152	1000
4. Оплачено ремонт верстата	631	311	1200

### **3.5 Переоцінка та зменшення корисності основних засобів**

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво (більше як на 10 відсотків) відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, треба переоцінити всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою ОЗ вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

При переоцінці основних засобів накопичена амортизація повинна бути скоригована. Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається за формулою:

$$\text{Переоцінена вартість} = \text{Первісна вартість} \cdot \text{Індекс переоцінки}$$

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості (СВ) об'єкта, що переоцінюється, на його залишкову вартість (ЗВ).

$$\text{Індекс переоцінки} = \text{СВ} : \text{ЗВ}$$

Дані про переоцінку (зміну вартості і зносу) відображаються у регістрах аналітичного обліку основних засобів (інвентарна книга обліку основних засобів, книга обліку ОЗ, відомість обліку необоротних активів і зносу).

**Сума дооцінки** залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а **сума уцінки** – до складу витрат.

Збільшення вартості основних засобів в результаті переоцінки відображається так:

- ✓ на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ

**Дт 10 „Основні засоби”**

**Кт 423 „Дооцінка активів”**

- ✓ на суму дооцінки нарахованого зносу об'єкта ОЗ

**Дт 10 „Основні засоби”**

**Кт 131 „Знос основних засобів”**

Сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається так:

- ✓ на суму уцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ

**Дт 975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”**

**Кт 10 „Основні засоби”**

- ✓ на суму уцінки нарахованого зносу об'єкта ОЗ

**Дт 131 „Знос основних засобів”**

**Кт 10 „Основні засоби”**

У разі **дооцінки** об'єкта основних засобів, який раніше було переоцінено, перевищення суми попередніх уцінок (відображення у складі витрат) над сумою попередніх дооцінок (відображення у складі доходів) залишкової вартості об'єкта цього об'єкта включається до складу доходу звітного періоду. І лише різниця між сумою останньої дооцінки залишкової вартості та вказаним перевищенням відображається у складі додаткового капіталу. Це в обліку буде відображено так:

- ✓ збільшення доходу на суму від попередньої уцінки

**Дт 10 „Основні засоби”**

**Кт 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”**

- ✓ на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ

**Дт 10 „Основні засоби”**

**Кт 423 „Дооцінка активів”**

- ✓ на суму дооцінки нарахованого зносу об'єкта ОЗ

**Дт 10 „Основні засоби”**

**Кт 131 „Знос основних засобів”**

І навпаки, при уцінці об'єкта основних засобів, який раніше було переоцінено, перевищення суми попередніх дооцінок (відображених у складі доходів) над сумою попередніх уцінок (відображених у складі витрат) залишкової вартості цього об'єкта списується в дебет рахунків додаткового капіталу. У свою чергу різниця між сумою уцінки залишкової вартості об'єкта та вказаним перевищенням відображається у складі витрат звітного періоду. Це в обліку буде відображено так:

- ✓ на суму списання попередньо проведеної дооцінки

***Дт 423 „Дооцінка активів”***

***Кт 10 „Основні засоби”***

- ✓ на суму уцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ

***Дт 975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”***

***Кт 10 „Основні засоби”***

- ✓ на суму уцінки нарахованого зносу об'єкта ОЗ

***Дт 131 „Знос основних засобів”***

***Кт 10 „Основні засоби”***

Поряд з тим вартість основних засобів може змінюватися внаслідок зменшення їх корисності. ***Зменшення корисності*** – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Витрати від зменшення корисності основних засобів будуть відображатися записом:

***Дт 975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”***

***Кт 131 „Знос 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. Це відобразиться записом:

***Дт 423 „Дооцінка активів”***

***Кт 441 „Нерозподілений прибуток”***

Якщо переоцінці (індексації) піддана вартість незавершених капітальних інвестицій, то сума дооцінки (індексації) та уцінки відображається у порядку, викладеному вище, окрім визначення і відображення показників зносу.

### **3.6 Облік вибуття основних засобів**

Вибуття основних засобів може відбуватися внаслідок:

- продажу за кошти;
- внеску до статутного капіталу іншого підприємства;
- обміну на інші активи;
- вилучення засновником;
- безоплатної передачі іншим підприємствам;
- ліквідації через невідповідність критеріям визнання активом (фізичний і моральний знос);
- знищення через надзвичайні події;
- нестачі.

При продажу складається акт приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ-1) в трьох примірниках: перші два залишаються у продавця, а



третьої – передається покупцеві. Передача основних засобів одним підприємством іншому теж оформляється актом приймання-передачі.

Списання з балансу безоплатно переданих об'єктів здійснюються на підставі письмового повідомлення (авізо) приймальної сторони про оприбуткування цих об'єктів.

Операції з ліквідації основних засобів, крім автотранспорту, оформлюються актом на списання основних засобів (форма ОЗ-3), який складається постійно діючою комісією та затверджується керівником підприємства. Списання автотранспортних засобів оформлюються актом на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4).

В акті на списання основних засобів зазначається технічний стан та причина ліквідації об'єкта, первісна вартість, сума зносу, витрати на ліквідацію, вартість матеріальних цінностей (запасних частин, матеріалів тощо), одержаних від ліквідації об'єкта, результат від ліквідації перевищення доходів над витратами або витрат над доходами.

На підставі цих документів роблять відповідні записи у регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Залишкова вартість об'єктів та всі витрати, пов'язані з їх вибуттям, списують у **дебет** рахунку **97** „Інші витрати” (субрахунок **972** „Собівартість реалізованих необоротних активів” або **976** „Списання необоротних активів”).

Доходи, отримані від продажу або ліквідації необоротних активів, відображаються за **кредитом** рахунку **74** „Інші доходи” (субрахунок **742** „Дохід від реалізації необоротних активів” або **746** „Інші доходи від звичайної діяльності”).

При реалізації об'єктів основних засобів за грошові кошти у бухгалтерському обліку на відповідних рахунках відображаються:

- дохід від реалізації в сумі продажної вартості об'єктів;
- податкові зобов'язання щодо ПДВ;
- списання суми нарахованого зносу і залишкової вартості проданих об'єктів;
- розрахунки з покупцем;
- фінансовий результат, пов'язаний з продажем об'єкта основних засобів.

Розглянемо відображення у бухгалтерському обліку відповідних операцій на прикладах.

### **Приклад 5**

За грошові кошти продається складська будівля (таблиця 3.5). Договірна вартість продажу будівлі – 24 000 грн. ( в т. ч. ПДВ – 4000 грн.). Первинна вартість – 18 000 грн., знос, за даними бухгалтерського обліку, склав 2 000 грн.

Таблиця 3.5 – Бухгалтерський облік продажу основного засобу за грошові кошти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Відображено договірну вартість продажу будівлі	377	742	24000
2. Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	742	641	4000
3. Списано суму зносу будівлі	131	103	2000
4. Списано залишкову вартість будівлі	972	103	16000
5. Отримано оплату за реалізовану будівлю	311	377	24000
6. Списано на фінансові результати дохід від продажу	742	793	20000
7. Списано на фінансові результати залишкову вартість будівлі	793	972	16000

### Приклад 6

Ліквідується склад виробничої сировини, тому що його неможливо використовувати за початковим призначенням (таблиця 3.6). Первісна вартість складу 55000 грн., крім того ПДВ – 11000 грн. Бухгалтерський знос на дату ліквідації становив 52000 грн., витрати, пов'язані з ліквідацією складу (заробітна плата і нарахування на неї), - 1000 грн. В результаті операції отримані будівельні матеріали на суму 500 грн.

Таблиця 3.6 - Бухгалтерський облік ліквідації основного засобу, який не відповідає критеріям визнання активом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Списано суму зносу складу	131	103	52000
2. Списано залишкову вартість (55000 – 52000)	976	103	3000
3. Списано витрати, пов'язані з ліквідацією складу	976	66, 65	1000
4. Оприбутковано матеріали, одержані в результаті ліквідації складу	205	746	500

Якщо причиною списання необоротних активів була надзвичайна подія (пожежа, землетрус тощо), витрати та доходи, пов'язані зі списанням об'єкта, відображаються відповідно на рахунках **99** „Надзвичайні витрати” і **75** „Надзвичайні доходи”.

Податок на додану вартість, нарахований унаслідок вибуття необоротних активів, відображається за **дебетом** рахунку отриманих доходів, а при ліквідації та безоплатній передачі – за **дебетом** субрахунку **976** „Списання необоротних активів”.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття (з вирахуванням непрямих податків) та залишковою вартістю об'єкта і витратами, пов'язаними з його вибуттям.

### 3.7 Облік некапітальних робіт

Будівництво завжди починається з робіт, які належать до некапітальних, зокрема, з огорожі, якою захищають будівельний майданчик, або з привезеного вагончика, який замінює будівельникам і сторожову будку, і контору, у комору. Закінчується будь-яке будівництво також некапітальними роботами: огорожу зносять (демонтують), розбирають навіси, будки, комори, відвозять будівельні вагончики тощо. Отже, некапітальні роботи – це постійні супутники капітального будівництва.

**Некапітальні роботи** – це будівництво і розбирання тимчасових споруд, а також розбирання і демонтаж припинених будівництвом об'єктів. Ці роботи не включаються до обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт, хоча і виконуються працівниками, зайнятими в основному будівельному виробництві.

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

**Тимчасові будівлі і споруди** поділяються на титульні і нетитульні. Якщо зведення будівель і споруд здійснюється за рахунок коштів замовника (забудовника), передбачених в зведеному кошторисному розрахунку, то ці тимчасові будівлі і споруди називаються **титульними**, а якщо за рахунок накладних витрат будівельного підприємства – **нетитульними**, і обліковуються на балансі підрядного підприємства.

Отже, тимчасові титульні споруди на відміну від нетитульних виділяються окремим рядком в титульних списках, тобто включаються до глави „тимчасові будівлі і споруди” зведеного кошторисного розрахунку вартості будівництва, і їх будівництво фінансується замовниками.

До **титульних** тимчасових будівель і споруд відносяться: трансформаторні підстанції, лінії електропостачання, компресорні, під'їзні дороги, склади тощо.

Тимчасові титульні споруди під час будівництва основних об'єктів використовуються підрядними організаціями, а після його завершення вони здебільшого залишаються нерозібраними і використовуються замовниками.

Оприбуткування тимчасових титульних споруд у замовника відбувається на підставі акта приймання-передачі основних засобів (ф.ОЗ-1) і відображається проводкою:

**Дт 10 „Основні засоби**  
**Кт 15 „Капітальні інвестиції”**

У зв'язку з тим, що такі споруди є власністю замовників, то вони обліковуються на їх балансі в складі основних засобів і вони на них мають нараховувати знос.

До *нетитульних* тимчасових будівель, споруд, приладдя і обладнання належать:

- приоб'єктні контори і комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва, душові, кубові, неканалізовані вбиральні і приміщення для обігрівання робітників;
- настили, стрем'янки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожування під час розпланування будівлі;
- пристрої з техніки безпеки;
- інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани і огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), запобіжні козирки, сховища під час проведення буропідривних робіт;
- тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу і повітря в межах робочої зони;
- витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель та споруд.

Облік цих витрат здійснюється на субрахунку **113** „Тимчасові (нетитульні) споруди”.

Тимчасові нетитульні споруди підрядні організації будують або купують в інших за рахунок власних коштів, і вони є їх власністю. Після завершення будівництва основних об'єктів для замовників такі споруди підлягають розбиранню або демонтажу і перевозяться на нові місця виконання робіт. Якщо будівельно-монтажні організації використовують як тимчасові будівлі та споруди типові інвентарні об'єкти – вагончики, фургони, інші приміщення контейнерного типу, міні-склади, збірно-розбірні будиночки тощо, які куплені за рахунок власних капітальних вкладень, то такі об'єкти підрядні організації обліковують у складі основних засобів. При використанні зазначених інвентарних об'єктів підрядником для потреб будівництва їх вартість не включається замовником до вартості будівництва, але знос їх компенсує замовник.

Будівництво тимчасових титульних споруд для замовників передбачає здійснення капітальних інвестицій, а для підрядних організацій – виконання окремих видів будівельно-монтажних робіт.

Таким чином, некапітальні роботи можуть входити до капітальних інвестицій, ставши частиною вартості інвентарного об'єкта основних засобів, а можуть і не входити, залишившись назавжди у складі витрат підрядника.

Якщо некапітальні роботи здійснюються за рахунок капітальних інвестицій, то для їх відображення в бухгалтерському обліку передбачено **рахунок 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”**.

Слід відмітити, що на субрахунку **153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”** не обліковуються витрати, пов'язані з упорядкуванням будівельного майданчика, охороною праці, технікою безпеки, ремонтом власних та орендованих будівель і споруд (у тому числі нетитульних) та інші подібні витрати. Вони відображаються на субрахунках **232 „Допоміжні виробництва”, 233 „Обслуговуючі виробництва та господарства”**.

**Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта.**

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд обліковуються у порядку, встановленому за обліком виконаних будівельно-монтажних робіт, і включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за відповідними статтями калькулювання та елементами витрат.

Зазначені витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунку **23 „Виробництво”** (припустимо **234 „Некапітальні роботи”**) і вже з нього списуються у **дебет** рахунку **90 „Собівартість реалізації”** для організацій, які застосовують 9-й клас рахунків, і у **дебет** рахунку **80 „Матеріальні витрати** (субрахунок **809 „Інші матеріальні витрати”**) для організацій, які застосовують 8-й клас рахунків.

Підрядні будівельні організації витрати на придбання або виготовлення необоротних тимчасових (нетитульних) споруд відображають за **дебетом субрахунку 153** у кореспонденції з рахунками **20 „Виробничі запаси”, 66 „Розрахунки з оплати праці”** тощо. Облік цих витрат ведуть окремо за кожним об'єктом.

У разі передачі їх в експлуатацію витрати на придбання списуються проводкою:

**Дт 113 „Тимчасові (нетитульні) споруди”**

**Кт 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”**

Введення в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд оформляють актом форми 8-кб, в якому зазначають дату будівництва і найменування прийнятого в експлуатацію об'єкта, обліковий код, площу або об'єм, фактичну собівартість, очікуване повернення матеріалів і витрати на розбирання, строк експлуатації, суму щорічного погашення об'єкта і особу, відповідальну за повернення матеріалів.

Після введення в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд здійснюється нарахування їх зносу. Знос нараховується щомісяця в сумі, яка визначається, виходячи з терміну будівництва. Найчастіше нарахування зносу тимчасових (нетитульних) споруд здійснюється прямолінійним методом. Сума зносу відображається в складі загальновиробничих витрат такою проводкою:

***Дт 91 „Загальновиробничі витрати”***

***Кт 132 „Знос інших необоротних активів”***

У зв'язку з тим, що ступінь зношеності тимчасових (нетитульних) споруд відрізняється залежно від місця експлуатації (на відкритому повітрі або у приміщенні) і інтенсивності (наприклад, швидше зношуються настили, які знаходяться біля входу до будівлі внизу, ніж ті, які розміщуються вгорі, у тупикових відсіках), то дуже важко визначити очікувану вартість матеріалів, отриманих від розбирання. Запланована вартість практично не збігається з фактичною. Тому сальдо з субрахунку ***132 „Знос інших необоротних матеріальних активів”*** після завершення будівництва може бути більше або менше від реальної вартості, яка амортизується, тимчасової нетитульної споруди. Якщо сальдо буде більше, то необхідно відсторнути суму зайво нарахованого зносу, а якщо менше – донарахувати знос додатковою проводкою за дебетом ***91*** в кореспонденції із кредитом ***132***.

Списання вартості тимчасових (нетитульних) споруд після закінчення будівництва відображається бухгалтерською проводкою:

***Дт 132 „Знос інших необоротних активів”***

***Кт 113 „Тимчасові (нетитульні) споруди”***

При цьому будівельна організація зобов'язана оприбуткувати матеріали, отримані від розбирання тимчасових (нетитульних) споруд, за ціною можливого використання або за ціною можливої реалізації. Це буде відображено такою бухгалтерською проводкою:

***Дт 201 „Сировини й матеріали”, 205 „Будівельні матеріали”,***

***209 „Інші матеріали”***

***Кт 113 „Тимчасові (нетитульні) споруди”***

### ***Приклад 7***

Будівельна організація уклала договір підряду на будівництво об'єкта, нормативний термін будівництва якого – 18 місяців.

На період зведення об'єкта будівельній організації необхідно було збудувати складське приміщення. Вартість тимчасового складу 5414 грн., очікуване повернення матеріалів – 500 грн., фактичне – 400 грн. Сума щомісячного погашення вартості складу становитиме 273 грн. [(5414 – 500) : 18].

Кореспонденцію бухгалтерських рахунків відобразимо в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 - Облік тимчасових (нетитульних) споруд

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Відображено вартість витрачених матеріалів	153	201, 205	3800
2. Відображено нараховану заробітну плату робітникам та відрахування від неї на соціальні заходи	153	66, 65	1340
3. Відображено вартість автотранспортних послуг	153	685	150
4. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	685	30
5. Відображено інші витрати, що відносяться до некапітальних робіт	153	232	124
6. Передано в експлуатацію тимчасовий склад	113	153	5414
7. Нарахований знос складу (відображається щомісячно (5414 – 500) : 18	91	132	273
8. Списано вартість складу	132	113	4914
9. Оприбутковано матеріали, одержані в результаті ліквідації складу	205	113	400
10. Донараховано суму зносу	91	132	100

Отже, вартість тимчасових (нетитульних) споруд погашається шляхом нарахування зносу.

Підрядні підприємства можуть орендувати тимчасові титульні будівлі і споруди забудовників на період будівництва об'єктів, в такому випадку вони обліковують їх на позабалансовому рахунку 01 „Орендовані необоротні активи”, знос яких компенсує замовник.

Собівартість виготовлених оборотних активів списується за **кредитом** субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв, з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з **дебетом** рахунків 11 „Інші необоротні матеріальні активи” або 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

До **інших некапітальних робіт** відносять роботи зі знесення і демонтажу об'єктів, будівництво яких припинене. Ці витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунку 23 „Виробництво” (234 „Некапітальні роботи”).

Відображаються здійснені витрати за дебетом субрахунку 234 і кредитом рахунків 20, 23, 91, 66 тощо.

Після завершення робіт їх вартість списується:

- в дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації” – якщо некапітальні роботи виконувалися підрядною організацією за рахунок фінансування замовником;
- в дебет рахунку 15 „Капітальні інвестиції” – якщо некапітальні роботи виконувалися замовником господарським способом.

Отже, для підрядної будівельної організації на інші некапітальні роботи, що виконуються також за договором підряду, кошти виділяє

замовник, і він вирішує питання про припинення будівництва і демонтаж побудованої частини об'єкта.

Реалізованою будівельною продукцією у цьому разі буде прийнятий замовником до оплати обсяг некапітальних робіт.

Отримані від розбирання будівельні матеріали і демонтовані конструкції є власністю замовника, якому вони передаються за актом. Можливі варіанти, коли за домовленістю сторін матеріали і конструкції повністю або частково залишаються у підрядника в рахунок повної або часткової оплати вартості виконаних некапітальних робіт.

### **3.8 Амортизація основних засобів**

*Амортизація*, відповідно до П(С)БО 7 – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання.

*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 корисного використання об'єкта ОЗ визначається підприємством самостійно з урахуванням:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного та морального зносу, що передбачається;
- правових та інших обмежень щодо використання об'єкта (строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації об'єкта).

Об'єктом амортизації є первісна або переоцінена вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), зменшена на їх ліквідаційну вартість.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання і починається при визнанні об'єкта ОЗ активом (при зарахуванні на баланс) з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним до використання. Нарахування амортизації призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Нарахування амортизації призупиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття ОЗ.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;



- 5) виробничого;
- 6) податкового.

Метою нарахування амортизації за одним з перших п'яти методів є створення реального джерела відновлення основних засобів. Нарухування амортизації проводиться щомісячно.

**Прямолінійний метод** – річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта ОЗ. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

При використанні методу прямолінійного списання вартість об'єкта ОЗ списують однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації.

Нарухування зносу (амортизації) за цим методом визначають за формулою:

$$A = (ПВ - ЛВ) : n,$$

де А - амортизаційні відрахування;

ПВ - первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

n - термін корисного використання об'єкта, років.

### **Приклад 8**

Будівельна організація купує вантажний автомобіль для перевезення будівельних матеріалів на об'єкти. Початкова вартість машини 100000 грн. Ліквідаційна вартість – 10000 грн. Термін корисного використання – 8 років.

Амортизаційна вартість = 100 000 – 10000 = 90000 грн.

Амортизаційні відрахування (100 000 – 10000) : 8 = 11250 грн.

Дані розрахунку згрупуємо в таблицю 3.8.

Таблиця 3.8 - Нарухування амортизації методом прямолінійного списання, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість
1	100000	11250	11250	88750
2	100000	11250	22500	77500
3	100000	11250	33750	66250
4	100000	11250	45000	55000
5	100000	11250	56250	43750
6	100000	11250	67500	32500
7	100000	11250	78750	21250
8	100000	11250	90000	10000

**Перевагами** цього методу є простота розрахунків і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації.

**Недоліками** методу вважають те, що він не враховує моральний знос, різну виробничу потужність ОЗ у різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне – в деяких випадках важко визначити виробіток об'єктів ОЗ.

Наступні **три** методи відносяться до групи **методів прискореної амортизації**, які забезпечують нарахування найбільшої суми зносу на початковому етапі експлуатації активу та зменшення цієї суми від періоду до періоду впродовж загального терміну корисного використання. Отже, прискорена амортизація означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Доцільність застосування цих методів пояснюється так:

- ✓ найбільша інтенсивність використання ОЗ припадає на початковий етап експлуатації, коли вони фізично і морально ще є новими;
- ✓ накопичуються кошти для заміни об'єкта, що амортизується, у разі його швидкого морального старіння та інфляції;
- ✓ забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що припадає на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва (за рахунок того, що сума нарахованої амортизації в ці роки зменшується).

**Метод зменшення залишкової вартості** передбачає визначення річної суми амортизації, виходячи із залишкової вартості об'єкта на початок звітного року. Сума амортизаційних відрахувань (А) визначається шляхом множення залишкової вартості (ЗВ) об'єкта основних засобів на річну норму амортизації (На) за формулою:

$$A = ЗВ \cdot На$$

Річна норма амортизації розраховується за формулою:

$$На = 1 - \sqrt[n]{ЛВ : ПВ}$$

n – термін (кількість років) корисної експлуатації об'єкта.

У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації за цим методом буде його первісна вартість.

### **Приклад 9**

Розрахуємо норму амортизації, використовуючи дані попереднього прикладу.

Норма амортизації =  $1 - \sqrt[8]{10000 : 100000} = 1 - 0,7498941 = 0,2501$  (або 25,01 %).

Застосовуючи цю норму, отримаємо розрахунок амортизаційних відрахувань за роками (таблиця 3.9).

Різновидом розглянутого методу є **метод прискореного зменшення залишкової вартості** (подвоєного зниження залишку).

Таблиця 3.9 - Нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість
1	100000	$100000 \times 0,2501 = 25010$	25010	74990
2	100000	$74990 \times 0,2501 = 18755$	43765	56235
3	100000	$56235 \times 0,2501 = 14064$	57829	42171
4	100000	$42171 \times 0,2501 = 10547$	68376	31624
5	100000	$31624 \times 0,2501 = 7909$	76285	23715
6	100000	$23715 \times 0,2501 = 5931$	82216	17784
7	100000	$17784 \times 0,2501 = 4448$	86664	13336
8	100000	$13336 \times 0,2501 = 3336$	90000	10000

Згідно із цим методом, річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року та норми амортизації, яка обчислюється виходячи зі строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

$$A = 3B \cdot Ha$$

$$Ha = (100\% : n) \cdot 2$$

Слід зазначити, що ліквідаційна вартість об'єкта в цьому разі не береться до уваги при розрахунку сум амортизаційних відрахувань.

При розрахунку суми амортизації останнього року обмежуються величиною, що необхідна для зменшення залишкової вартості.

### Приклад 10

Розрахуємо норму амортизації, використовуючи дані прикладу 8.

$$\text{Норма амортизації} = (100\% : 8) \times 2 = 25\%$$

Розрахунок амортизаційних відрахувань за вісім років проведемо в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 - Нарахування амортизації методом подвоєного зниження залишку, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість
1	100000	$100000 \times 0,25 = 25000$	25000	75000
2	100000	$75000 \times 0,25 = 18750$	43750	56250
3	100000	$56250 \times 0,25 = 14063$	57813	42187
4	100000	$42187 \times 0,25 = 10547$	68360	31640
5	100000	$31640 \times 0,25 = 7910$	76270	23730
6	100000	$23730 \times 0,25 = 5933$	82203	17797
7	100000	$17797 \times 0,25 = 4449$	86652	13348
8*	100000	$13348 \times 0,25 = 3337 = 3348$	90000	10000

\* Амортизацію у восьмому році визначають так:  $13348 - 10000 = 3348$  грн. (визначена залишкова вартість повинна дорівнювати ліквідаційній (у нашому прикладі – 10000 грн.)).

**Кумулятивний метод** (метод списання вартості за сумою чисел). За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (К).

$$A = (ПВ - ЛВ) \cdot K$$

**Кумулятивний коефіцієнт** розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта, на суму чисел років його корисного використання.

Сума чисел років – це результат підсумовування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

$$K = n_k : \Sigma n$$

Оскільки нарахування амортизації проводиться щомісячно, то сума амортизації за місяць визначається, виходячи з річної суми амортизації, поділеної на 12. При цьому слід ураховувати, що об'єкт може використовуватися неповний календарний рік.

### Приклад 11

Розрахуємо норму амортизації, використовуючи дані прикладу 8.

$$\text{Сума чисел років} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 = 36$$

Кумулятивний коефіцієнт для:

$$1 \text{ року} = 8 : 36 = 0,2222 \quad 5 \text{ року} = 4 : 36 = 0,1111$$

$$2 \text{ року} = 7 : 36 = 0,1944 \quad 6 \text{ року} = 3 : 36 = 0,0833$$

$$3 \text{ року} = 6 : 36 = 0,1667 \quad 7 \text{ року} = 2 : 36 = 0,0556$$

$$4 \text{ року} = 5 : 36 = 0,1389 \quad 8 \text{ року} = 1 : 36 = 0,0278$$

Дані розрахунку згрупуємо в таблицю 3.11.

Таблиця 3.11 – Нарухування амортизації методом суми чисел, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість
1	100000	0,2222 x (100000 – 10000) = 19998	19998	80002
2	100000	0,1944 x (100000 – 10000) = 17496	37494	62506
3	100000	0,1667 x (100000 – 10000) = 15003	52497	47503
4	100000	0,1389 x (100000 – 10000) = 12501	64998	35002
5	100000	0,1111 x (100000 – 10000) = 9999	74997	25003
6	100000	0,0833 x (100000 – 10000) = 7497	82494	17506
7	100000	0,0556 x (100000 – 10000) = 5004	87498	12502
8	100000	0,0278 x (100000 – 10000) = 2502	90000	10000

**Виробничий метод** (метод одиниць виробленої продукції) передбачає нарахування амортизації на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відносних одиницях вимірювання (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів пробігу тощо).

Сума амортизації за цим методом визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг -  $V_m$ ) за звітний період та виробничої ставки амортизації ( $Ba$ ).

$$A = V_m \cdot Ba$$

У свою чергу, виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням цього об'єкта.

$$Ba = (ПВ - ЛВ) : \Sigma V$$

Застосування виробничого методу можливе лише у випадку, коли фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг) можна достовірно визначити. Цей метод змушує підприємство дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, тим самим, швидше „переносили” свою вартість на вартість готової продукції.

### Приклад 12

Розрахуємо норму амортизації на одиницю км пробігу вантажного автомобіля, використовуючи дані прикладу 8.

Припустимо, що пробіг вантажного автомобіля щороку становитиме, км:

1 рік – 41000;	5 рік – 38000;
2 рік – 40000;	6 рік – 37000;
3 рік – 40000;	7 рік – 35000;
4 рік – 39000;	8 рік – 30000.

Загальний розрахунковий пробіг = 41000 + 40000 + 40000 + 39000 + 38000 + 37000 + 35000 + 30000 = 300 000 км.

Норма зносу на одиницю пробігу (100000 – 10000) : 300 000 = 0,30 грн/км.

Річна норма амортизації:

1 рік – 41000 x 0,30 = 12300 грн.;	5 рік – 38000 x 0,30 = 11400 грн.;
2 рік – 40000 x 0,30 = 12000 грн.;	6 рік – 37000 x 0,30 = 11100 грн.;
3 рік – 40000 x 0,30 = 12000 грн.;	7 рік – 35000 x 0,30 = 10500 грн.;
4 рік – 39000 x 0,30 = 11700 грн.;	8 рік – 30000 x 0,30 = 9000 грн.;

Дані розрахунку згрупуємо в таблицю 3.12.

Таблиця 3.12 – Нарахування амортизації методом рівномірного списання пропорційно до пробігу автомобіля, грн.

Рік	Первісна вартість	Пробіг, км	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість
1	100000	41000	12300	12300	87700
2	100000	40000	12000	24300	75700
3	100000	40000	12000	36300	63700
4	100000	39000	11700	48000	52000
5	100000	38000	11400	59400	40600
6	100000	37000	11100	70500	29500
7	100000	35000	10500	81000	19000
8	100000	30000	9000	90000	10000

Сума зносу, яка визнається витратами поточного періоду, сума нарахованого зносу та залишкова вартість за цим методом змінюється порівняно з минулим періодом прямо пропорційно до обсягу виконаних робіт. При використанні цього методу суму зносу, яку визнають витратами поточного періоду, часто називають змінними витратами.

**Перевагами** цього методу є простота, раціональність та систематичність. Він забезпечує також кращий рівень узгодженості суми зносу, яка визначається витратами поточного періоду з отриманими доходами, у випадку, коли використання відповідного активу не однакове у різні періоди.

Однак незважаючи на методичні та періодичні переваги, цей метод не набув широкого використання, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Методи нарахування амортизації вибираються і застосовуються підприємством самостійно. В залежності від мети, яку підприємство ставить перед собою у зв'язку із застосуванням ОЗ, в різних виробничих ситуаціях доцільно використовувати різні методи нарахування амортизації. Оскільки строк корисної експлуатації основних засобів ґрунтується на попередніх оцінках керівництва підприємства, його слід періодично переглядати.

Якщо в результаті аналізу з'ясується, що очікуваний строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від попередніх оцінок (унаслідок модернізації устаткування, зміни попиту на продукцію, яка виготовляється з його використанням тощо), слід скоригувати суми амортизації в майбутніх періодах.

Слід також періодично переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації, але причину цієї зміни підприємство має розкривати у примітках до фінансової звітності.

Наприклад, якщо службовий автомобіль керівника підприємства тепер використовується для доставки замовлень клієнтам, доцільно змінити метод його прямолінійної амортизації на метод нарахування амортизації залежно від пробігу автомобіля.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем зміни методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться *щомісячно* незалежно від фінансових результатів. Підприємства із сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи їх у звітному році.

Амортизаційні відрахування відносять на витрати підприємства як частину вартості основних засобів, що відповідає їх зносу. Отже,

**амортизація основних засобів** – це процес накопичення коштів для відшкодування зносу об'єктів основних засобів і включення їх до витрат діяльності підприємства.

Відшкодування витрат відбувається через одержання виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), плата за яку враховує всі витрати діяльності підприємства, включаючи амортизацію основних засобів. Таку амортизацію називають **економічною**.

Окрім розглянутих вище методів підприємство може застосовувати в бухгалтерському обліку норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством.

Для визначення суми амортизації за **податковим методом** необхідно всі основні фонди розбити на чотири групи. Це пов'язано з тим, що методика нарахування амортизації для різних груп об'єктів не є ідентичною. Для кожної групи встановлені норми амортизаційних відрахувань у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в таких розмірах (у розрахунку на податковий квартал):

**група 1** (будівлі, споруди, їх структурні компоненти, вартість капітального поліпшення земель) – **2 %**;

**група 2** (автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до нього) – **10%**;

**група 3** (усі інші основні фонди, не включені до груп 1,2 і 4) - **6%**;

**група 4** (електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони, мікрофони, рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів) – **15%**.

Для першої групи здійснюється пооб'єктний облік балансової вартості основних фондів, тому затверджену норму застосовують до кожного об'єкта основних засобів, для груп 2 – 4 пооб'єктне нарахування амортизації не передбачено, тому норми застосовують до вартості групи в цілому.

Поширення податкового методу обчислення амортизації на бухгалтерський облік не дасть очікуваного ефекту об'єднання податкових інтересів з економічними, адже навіть за умови застосування виключно податкового методу обчислення амортизації, бухгалтерська і податкова бази для її визначення відрізнятимуться. А це означає, що відрізнятимуться і суми амортизації.

Застосування методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку мають суттєві відмінності від застосування податкових, а саме:

- **Визначення основних фондів і основних засобів.** При *податковому обліку* до основних фондів відносять матеріальні цінності, використовувані в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей вартість яких поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом.

При *бухгалтерському обліку* до основних засобів відносять матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Отже, якщо на підприємстві є об'єкти, у яких термін експлуатації 18 міс. (1,5 року), а операційний цикл становить 24 міс. (2 роки), то у бухгалтерському обліку вони не потраплять до складу основних засобів, однак увійдуть до складу основних фондів у податковому обліку і на них нараховуватиметься амортизація.

- **База для обчислення.** При *податковому обліку* амортизації підлягають усі витрати, пов'язані з придбанням основних фондів або їх виготовленням, ремонтом, реконструкцією, модернізацією, і не існує такого поняття, як „ліквідаційна вартість”. Також нарахування амортизації припиняється при досягненні об'єктом групи 1 вартості 1700 грн., інших груп – 1 грн. В *бухгалтерському обліку* ліквідаційна вартість придбаного або виготовленого основного засобу амортизації не підлягає.

- **Відношення основних засобів до виробничої діяльності.** При *податковому обліку* не підлягають амортизації і здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення фондів невиробничого призначення.

При *бухгалтерському обліку* такого поняття не існує. Всі основні фонди, які належать підприємству, підлягають амортизації.

- **Включення різних статей витрат до первісної вартості основних фондів.** Наприклад, витрати у вигляді відсотків за користування кредитом, за рахунок якого повністю або частково купували або створювали об'єкт основних засобів, не включають до первісної вартості основних засобів у *бухгалтерському обліку*, а в *податковому* - включають.

- **Відображення сум, пов'язаних з ремонтом основних засобів.** При *бухгалтерському обліку* витрати на ремонт ОЗ відносять до поточних витрат, а витрати, пов'язані з поліпшенням стану основних засобів (модернізацію, реконструкцію) включають до первісної вартості і відповідно нараховують амортизацію. При податковому обліку критерієм для визначення напряму віднесення витрат на ремонт основних фондів є їх обсяг. Якщо він не перевищує 5% від балансової вартості груп основних



фондів станом на початок звітнього року, то його відносять на витрати, а якщо перевищує – на збільшення вартості основних фондів і підлягає амортизації.

- **Безоплатне одержання об'єкта.** При бухгалтерському обліку такий об'єкт оцінюють за справедливою вартістю на дату надходження на баланс підприємства з урахуванням понесених витрат і він підлягає амортизації, при *податковому* - справедлива вартість цього об'єкта амортизації не підлягає.

- **Вибуття, переоцінка основних засобів.** При бухгалтерському обліку об'єкт підлягає переоцінці, якщо його залишкова вартість значно (більше ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При податковому – передбачається не переоцінка, а індексація ОЗ, яка проводиться після закінчення року і тільки тоді, коли індекс інфляції перевищить 10%.

Отже, вибрання податкового методу обчислення амортизації для бухгалтерських цілей не ліквідує потреби у здійсненні *двох паралельних видів обліку*.

Нарахування амортизації за податковим обліком проводиться для обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню згідно з нормами Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

*Податкова амортизація*, по суті – пільга для підприємств, які інвестують свій капітал у розширення виробництва, придбання та підтримання в належному стані основних засобів. Податкова амортизація включається до складу витрат, на які зменшується об'єкт оподаткування, тобто сума податкової амортизації не залучається до державних фінансових ресурсів у вигляді податкових платежів.

Для відображення нарахованої амортизації використовується рахунок **131 „Знос основних засобів”**. Цей рахунок контрактивний, тобто виконує роль пасивного. За *кредитом* цього рахунку відображаються нарахування амортизації та збільшення зносу в зв'язку з дооцінкою основних засобів, відновленням їх корисності тощо. За *дебетом* – суми, віднесені на зменшення зносу в зв'язку з вибуттям основних засобів, їх уцінкою, зменшенням корисності тощо.

На підприємствах усіх форм власності нарахування амортизації (зносу) основних засобів здійснюється за рахунок витрат підприємства і відображається в бухгалтерському обліку так:

*Дт* відповідних рахунків витрат підприємства за їх видами:

**23** „Виробництво”

**91** „Загальновиробничі витрати”

**92** „Адміністративні витрати”

**93** „Витрати на збут”

**94** „Інші витрати операційної діяльності”

*Кт* **131** „Знос основних засобів”

Підприємства, що ведуть бухгалтерський облік з використанням рахунків класу 8 „Витрати за елементами”, спочатку відображають нараховану амортизацію за *дебетом* рахунку 83 „Амортизація”, а потім списують з кредиту цього рахунку в дебет наведених вище рахунків витрат.

Нарахування зносу основних засобів здійснюється на підставі розрахунків бухгалтерії.

### 3.9 Облік основних засобів в оренді

Будівельним організаціям інколи вигідно взяти необхідний об'єкт основних засобів у тимчасове користування у іншого суб'єкта, тобто орендувати, ніж придбати його у власність.

**Оренда** – це угода, що передбачає надання фізичною чи юридичною особою (орендодавцем) права користування необоротним активом іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

**Об'єктом** орендних відносин можуть виступати тільки основні засоби.

Підприємство, що взяло будь-яке майно в оренду, вважається **орендарем**, а той, хто надав це майно, - **орендодавцем**.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються **договором оренди**. В ньому обговорюються склад і вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін щодо виконання договірних умов.

Умови, на які слід звернути увагу управлінцю при укладанні договору оренди, є такі:

- орендодавець повинен бути суб'єктом підприємницької діяльності;
- повинен бути оформлений договір оренди та акт приймання-передачі орендованих об'єктів;
- договір оренди повинен обов'язково укладатись на платній основі, тобто передбачати орендну плату;
- об'єктом оренди повинні бути матеріальні цінності, які належать до основних засобів, окрім тих, вартість яких повністю погашається протягом одного виробничого циклу.

З метою бухгалтерського обліку оренду поділяють на **фінансову** та **операційну**. Ця класифікація ґрунтується на тому, у який спосіб ризику та вигоди, пов'язані з правом власності на актив, розподіляються між орендодавцем і орендарем.

При цьому під **ризиками** розуміють можливі збитки від простоїв обладнання або застарілої технології та неотримання очікуваних доходів унаслідок зміни економічних умов (кон'юнктури ринку тощо).

У свою чергу, **вигоди** можуть бути у вигляді очікуваної прибутковості операцій протягом строку економічного використання активу, прибутку від зростання його вартості (дооцінки) або надходжень від реалізації активу за ліквідаційною вартістю.

**Операційна оренда** – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди.

При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди.

Прийняті в операційну оренду об'єкти орендар відображає **на позабалансовому рахунку 01 „Орендовані необоротні активи”** за вартістю, указаною в договорі оренди.

**Дт 01 Кт** - сума

Регістром аналітичного обліку таких основних засобів є копія інвентарної картки, яку орендодавець додає до акта приймання-передачі орендованих об'єктів.

Належну за договором операційної оренди **нараховану суму орендної плати (довідка бухгалтерії)** орендар щомісячно відображає:

✓ на суму орендної плати без ПДВ

**Дт** рахунків відповідних **операційних витрат (23, 91, 92, 93, 94)**

**Кт 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”**

✓ на суму ПДВ

**Дт 641 „Розрахунки за податками”**

**Кт 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”**

Орендні платежі, що підлягають сплаті, відображаються у складі витрат операційної діяльності на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням орендованого активу.

Погашення заборгованості з орендної плати відображається за **дебетом** субрахунку **685** і кредитом рахунків грошових коштів або інших активів.

Якщо орендарем буде сплачена відразу орендна плата за весь період оренди, тоді у бухгалтерському обліку необхідно зробити такі записи:

✓ на суму перерахування орендодавцю попередньої орендної оплати (з ПДВ), (платіжне доручення)

**Дт 371 „Розрахунки за виданими авансами”**

**Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”**

✓ відображення права на податковий кредит щодо ПДВ з орендної плати – на суму ПДВ (податкова накладна орендодавця)

**Дт 641 „Розрахунки за податками”**

**Кт 644 „Податковий кредит”**

- ✓ списання суми перерахованої орендної плати (на суму з ПДВ), (бухгалтерська довідка)

***Дт 39 „Витрати майбутніх періодів”***

***Кт 371 „Розрахунки за виданими авансами”***

- ✓ списання частини вартості орендних послуг на суму щомісячної орендної плати без ПДВ (рахунок)

***Дт 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші операційні витрати”***

***Кт 39 „Витрати майбутніх періодів”***

- ✓ відображення суми податкового кредиту щодо ПДВ (сума щомісячного ПДВ), (рахунок)

***Дт 644 „Податковий кредит”***

***Кт 39 „Витрати майбутніх періодів”***

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. При поверненні об'єкта оренди орендодавцю первісна його вартість збільшується на вартість добудови, дообладнання, реконструкції та модернізації з урахуванням зносу і відображається:

- у порядку, передбаченому для обліку придбання і продажу основних засобів, якщо орендодавець відшкодовує таку вартість орендарю;
- у порядку, передбаченому для обліку безоплатного одержання і передачі основних засобів, якщо вартість орендодавцем не відшкодовується.

Зміну характеристик і вартості поверненого об'єкта орендодавець заносить до реєстру аналітичного обліку основних засобів.

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його із забалансового рахунку **01** та вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку (витяг) і зберігає її разом з актом приймання-передачі.

Бухгалтерський облік ремонту орендованих фондів наведемо у таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 – Облік ремонтів у орендаря

<b>Зміст операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	<b>Сума, грн.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Зараховано орендований об'єкт на забалансовий рахунок (підписано акт приймання-передачі)	01	-	118000
Проведено ремонт об'єкта оренди для підтримання об'єкта оренди в робочому стані (підписано акт)	23, 91, 92, 93, 94	631	3000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	600

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4
Відображені поліпшення об'єкта оренди, що приведуть до збільшення економічних вигід (підписано акт)	153 10	631 153	7000 7000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1400
Сплачено підрядній організації за ремонт і поліпшення об'єкта оренди	631	311	12000
Нарахована бухгалтерська амортизація на вартість поліпшень орендованого об'єкта	23, 91, 92, 93, 94	131	60
<b><i>Передане поліпшення об'єкта оренди орендодавцеві за плату</i></b>			
Повернено об'єкт оренди орендодавцеві наприкінці строку договору (підписано акт передачі)	-	01	118000
Списано загальну суму зносу, раніше нарахованого, на проведення поліпшення	131	10	3000
Списано на витрати залишкову вартість поліпшень	972	10	4000
Відображено дохід від реалізації поліпшень об'єкта оренди (з ПДВ)	377	742	4800
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	742	641	800
Отримано від орендодавця кошти за поліпшення об'єкта оренди	311	377	4800
Визначено фінансовий результат від реалізації поліпшень	793 742	972 793	4000 4000
<b><i>Передане поліпшення об'єкта оренди орендодавцеві безоплатно</i></b>			
Повернено об'єкт оренди орендодавцеві наприкінці строку договору (підписано акт передачі)	-	01	118000
Списано загальну суму зносу, раніше нарахованого на проведення поліпшення	131	10	3000
Списано на витрати залишкову вартість поліпшень	972	10	4000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайної ціни переданих поліпшень (20% від 4000 грн.)	972	641	800

**Фінансова оренда** – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому право власності на актив може передаватися або не передаватися орендарю після закінчення строку оренди.

Згідно з П(С)БО 14 оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди.

Отримання орендарем майна у фінансову оренду оформлюється записом:

***Дт 152 „Придбання (виготовлення) основних засобів”***  
***Кт 531 „Зобов'язання з фінансової оренди”***

Після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію складається такий запис:

***Дт 10 „Основні засоби”***  
***Кт 152 „ Придбання (виготовлення) основних засобів”***

Частина заборгованості орендаря, що припадає на наступні 12 місяців з дати балансу, включається до складу поточних зобов'язань:

***Дт 531 „Зобов'язання з фінансової оренди”***  
***Кт 61 „Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”***

При передаванні майна у фінансову оренду його вартість та зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються у балансі орендаря. Це зумовлено тим, що хоча юридично майно залишається власністю орендодавця, фактично всі ризики та вигоди від його використання передані орендареві на період, що становить значну частину строку економічної експлуатації оренди.

Невідображення об'єкта фінансової оренди на балансі орендаря призвело б до заниження його реальних економічних ресурсів і зобов'язань, що фактично означає перекручення показників фінансового стану підприємства-орендаря.

### **3.10 Облік нематеріальних активів**

Однією з невід'ємних частин активів підприємства, окрім основних засобів, виступають також нематеріальні активи. Вони характеризують активи підприємства, які не мають речової форми, але беруть участь в господарській діяльності і, відповідно, приносять прибуток підприємству.

Основними ознаками нематеріальних активів є відсутність матеріально-речової структури; використання протягом тривалого часу; здатність бути корисними підприємству; високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку завдяки їх використанню.

***Нематеріальний актив*** – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу,

якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

До *монетарних активів* відносять грошові кошти, їх еквіваленти, дебіторську заборгованість, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій, певній сумі грошей. Решта активів вважаються немонетарними (запаси, будівлі, устаткування).

Нематеріальні активи поділяють на групи, однотипні за призначенням та використанням:

- *право користування природними ресурсами*. До цієї групи нематеріальних активів належать, наприклад, вартість прав на використання надр, геологічної та іншої інформації про природне середовище;
- *право користування майном*, тобто вартість прав на використання земельних ділянок, користування будівлями, окремими приміщеннями та іншими видами майна;
- *права на знаки для товарів і послуг*. Обліковими об'єктами цієї групи повинні бути: вартість прав власності на сорти рослин, знаки для товарів та послуг, які підтверджені відповідними свідоцтвами або іншими документами;
- *права на об'єкти промислової власності*, а саме: вартість прав власності на винаходи, корисні моделі, підтверджені патентами та інші об'єкти;
- *авторські та суміжні з ними права*. Тут необхідно обліковувати витрати на придбання прав на літературні та музичні твори, програмні продукти до комп'ютерної техніки, баз даних та інших авторських прав;
- *гудвіл*. Це, зазвичай, різниця між ринковою вартістю цілого майнового комплексу (під час його купівлі) та балансовою вартістю активів підприємства-продавця;
- *інші нематеріальні активи*. Сюди відносять права на провадження діяльності, на використання економічних та інших привілеїв та інші аналогічні права.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку **12 „Нематеріальні активи”**. У розрізі груп повинен бути організований облік нематеріальних активів за субрахунками цього рахунку.

Визнання нематеріальних активів як в обліку, так і в звітності, здійснюється за такими критеріями:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- в майбутньому при його використанні існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод.

Основою для визначення достовірної оцінки нематеріального активу є господарські договори (угоди) на його придбання (виготовлення), інші організаційно-розпорядчі та облікові документи.

Слід зазначити, що не визнаються активом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони здійснені, витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл).

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформлюється акт приймання-передачі, до якого додається копія захисного документа, а також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством "ноу-хау" (право на нові технології, технічні, комерційні, управлінські та інші рішення) також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

У разі створення нематеріального активу власними силами або сторонніми спеціалістами, залученими за договором підряду, складається акт здачі-приймання результатів робіт або акт передачі виконуваних замовлень.

Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за *первісною вартістю*, яка складається із ціни (вартості) придбання (крім отримання торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням нематеріального активу і доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

При цьому витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредитів банку, також не включаються курсові різниці, якщо актив було придбано з оплатою в іноземній валюті.

Відсотки за кредит відображають у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникають під час розрахунків за нематеріальний актив, - у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Витрати на придбання або створення нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію накопичуються на балансовому рахунку **15** „Капітальні інвестиції”, субрахунок **154** „Придбання (створення) нематеріальних активів”.

За **дебетом** рахунку **154** збирають всі витрати, які складають первісну вартість нематеріального активу, в кореспонденції з кредитом рахунків, які відображають прямі матеріальні витрати (рахунки класу 2), а також з **кредитом** рахунків розрахунків (**66, 68, 37** тощо).

За **кредитом** рахунку **154** здійснюється списання в **дебет 12** (за субрахунками) – на суму первісної вартості оприбуткованого об'єкта.

Первісна вартість нематеріальних активів (НА) збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і



підвищенням їх можливостей і терміну використання, які будуть сприяти збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

*Наприклад*, юридичне оформлення права власності на нематеріальний актив типу „торговельна марка” є необхідним етапом для подальшого використання торговельної марки й отримання майбутніх економічних вигод. Тому витрати на юридичні послуги повинні бути враховані у первісній вартості зазначеного нематеріального активу.

Ті ж затрати, які дозволяють отримати тільки первісно визначені майбутні економічні вигоди (і не більше того) і підтримують об’єкт нематеріальних активів у придатному для використання стані, включаються до складу витрат того періоду, в якому такі витрати понесені.

*Наприклад*, підприємство придбало програмне забезпечення, що дозволяє вести автоматизований бухгалтерський облік. Протягом терміну корисного використання зазначеного програмного забезпечення до законодавчих і нормативних актів, що регулюють питання методології бухгалтерського обліку, вносилися зміни і доповнення. У зв’язку із цим програма автоматизованого бухобліку також коригувалася. Витрати, понесені підприємством на адаптацію програмного забезпечення до змін у законодавстві, є витратами, пов’язаними з підтримкою цього нематеріального активу у придатному для використання стані і тому включаються до складу витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку нематеріальні активи амортизують протягом строку їх корисного використання. Строк корисної експлуатації нематеріальних активів підприємство встановлює самостійно при визнанні об’єкта активом, але **не більше ніж 20 років** (податкова амортизація – не більше ніж 10 років безперервного використання).

Підприємству обов’язково потрібно враховувати правові та інші обмеження щодо строків використання НА. Наприклад, строк дії патенту на промисловий зразок становить 15 років. Очевидно, що строк корисного використання такого НА не може бути більшим (хоча може бути меншим, якщо підприємство планує використати такий патент протягом меншого періоду).

Для нематеріальних активів можуть застосовуватися ті ж самі методи амортизації, що й для основних засобів. У більшості випадків використовують **прямолінійний метод** нарахування амортизації. **Ліквідаційну вартість** нематеріальних активів, як правило, **привіряють до нуля**. Проте підприємство може вибрати інший метод амортизації, який краще враховує форму надходження економічних вигод від використання нематеріального активу.

Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно. Протягом строку корисного використання об’єкта нематеріальних активів амортизація його не зупиняється, окрім випадків консервації підприємства.

Нарахування амортизації здійснюється з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття. Облік накопиченої амортизації нематеріальних активів ведуть за *кредитом* субрахунку **133 „Знос нематеріальних активів”**.

Бухгалтерські записи у разі нарахування амортизації:

- ✓ із застосуванням рахунків класу 9

**Дт 23, 91, 92, 93, 94, 97, 99**

**Кт 133 „Знос нематеріальних активів”**

- ✓ із застосуванням рахунків класу 8

**Дт 83 „Амортизація”**

**Кт 133 „Знос нематеріальних активів”**

### **Приклад 13**

Будівельна організація, зробивши передоплату продавцю, придбала нематеріальний актив – програмний продукт, призначений для ведення бухгалтерського та податкового обліку. Вартість програмного продукту становить 3240 грн. (в т.ч. ПДВ – 540 грн.). Розпорядженням по організації визначено термін використання програми, який складає 36 місяців (3 роки) з моменту введення в експлуатацію.

Амортизація програмного продукту нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Необхідно скласти журнал господарських операцій для відображення в бухгалтерському обліку (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Відображення придбання нематеріальних активів в бухобліку

<b>Первинний документ</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	<b>Сума, грн.</b>
Платіжне доручення	Передоплата продавцю за програмний продукт	<b>371</b>	<b>311</b>	3240
Податкова накладна	Відображення права на податковий кредит щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>644</b>	540
Акт приймання-передачі	Придбання програмного продукту	<b>154</b>	<b>631</b>	2700
Акт приймання-передачі	Відображення суми податкового кредиту щодо ПДВ	<b>644</b>	<b>631</b>	540
Бухгалтерська довідка	Зарахування передоплати	<b>631</b>	<b>371</b>	3240
Акт введення в експлуатацію	Введення в експлуатацію програмного продукту	<b>125</b>	<b>154</b>	2700
Розрахунок бухгалтерії	Нарахування зносу (2700грн. : 36 міс)	<b>92</b>	<b>133</b>	75
Бухгалтерська довідка	Формування фінансового результату	<b>791</b>	<b>92</b>	75
Акт на списання	Списання вартості нематеріального активу після закінчення терміну використання	<b>133</b>	<b>125</b>	2700

Причиною вибуття нематеріальних активів можуть бути: закінчення строку корисного використання; продаж за кошти або обмін на інший актив; передача НА як внеску до статутного фонду іншого підприємства; безкоштовна передача; списання з балансу через непридатність, неможливість одержання в подальшому економічних вигод (ліквідація).

Причинами невідповідності характеристикам активу можуть бути: неможливість подальшого використання НА внаслідок його морального старіння або неефективність подальшого використання тощо. Бухоблік таких операцій здійснюють так: списують накопичену амортизацію, а залишкову вартість відносять до витрат (субрахунок **976** „Списання необоротних активів”).

## ???

### Контрольні запитання

- 1 Дайте визначення основних засобів. Що є одиницею обліку ОЗ?
- 2 Дайте характеристику видів вартості основних засобів.
- 3 Що таке первісна вартість основних засобів? Із чого вона складається?
- 4 На яких рахунках відображається процес надходження основних засобів?
- 5 За допомогою яких типових форм первинного обліку ведеться аналітичний облік інвентарних об'єктів у будівництві?
- 6 Що є основними регістрами аналітичного обліку? Як ведеться в них облік?
- 7 Як здійснюється відображення операцій з будівництва об'єктів основних засобів підрядним способом?
- 8 З яких витрат складається первісна вартість об'єктів, збудованих господарським способом?
- 9 Який порядок відображення в регістрах обліку інформації про наявність і рух основних засобів?
- 10 Що таке поточний ремонт? Яким способом він може виконуватися?
- 11 Як проводиться облік витрат на ремонт, пов'язаний з експлуатацією, ремонтом, удосконаленням (поліпшенням) основних засобів?
- 12 Поняття капремонту. Які документи необхідні для його виконання?
- 13 З якою метою здійснюють переоцінку основних засобів? Яким чином визначається їх переоцінена вартість?
- 14 Як слід відображати в бухгалтерському обліку результати переоцінки ОЗ?
- 15 Як відображають у бухгалтерському обліку вибуття основних засобів?
- 16 Дайте поняття некапітальних робіт в будівництві. Наведіть приклади.
- 17 Яка різниця між титульними і нетитульними тимчасовими спорудами?
- 18 Як ведеться облік некапітальних робіт?

- 19 Що таке амортизація основних засобів? З якою метою її нараховують?
- 20 Як визначається строк корисного використання основних засобів?
- 21 Що є об'єктом амортизації основних засобів?
- 22 Які методи застосовують для нарахування амортизації основних засобів?
- 23 Суть прямолінійного методу, його переваги і недоліки.
- 24 Сутність методів прискореної амортизації. Чим пояснюється доцільність застосування цих методів?
- 25 Розкрийте сутність виробничого методу, його переваги і недоліки.
- 26 Як відображається в обліку сума нарахованої амортизації?
- 27 Які норми нарахування амортизації передбачені податковим законодавством?
- 28 Назвіть суттєві відмінності застосування методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку від податкових.
- 29 Що таке оренда, орендар, орендодавець?
- 30 У чому відмінність між фінансовою та операційною орендою?
- 31 Як здійснюється облік у орендаря об'єктів, прийнятих в операційну оренду?
- 32 Якими записами оформлюється отримання орендарем майна у фінансову оренду?
- 33 Поняття нематеріальних активів, їх облік.

## 4 ОБЛІК ЗАПАСІВ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

### 4.1 Поняття та класифікація виробничих запасів

Одним з найбільш важливих видів активів підприємства є товарно-матеріальні цінності (ТМЦ). Від ефективного використання матеріальних запасів залежать фінансові прибутки і швидкість обороту вкладеного капіталу. У зв'язку з цим велика увага приділяється обліку матеріальних запасів.

Відповідно до П(С)БО 9 *запаси - це активи*, які:

- утримуються для подальшого продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності;
  - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
  - утримуються для споживання при виробництві продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
- Запаси поділяються на виробничі і товарні.

**Виробничі запаси** – це придбані активи або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві.

**Товарні запаси** – це товарно-матеріальні цінності, які придбані підприємством та призначені для подальшого перепродажу.

Всі запаси на будівельно-монтажних підприємствах поділяються на такі групи:

- будівельні матеріали;
- конструкції та деталі;
- обладнання до встановлення;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- інші запаси.

До *будівельних матеріалів* належать запаси, що використовуються безпосередньо у процесі виконання будівельних і монтажних робіт.

До *конструкцій та деталей* відносяться завезені на будівельний майданчик готові для встановлення будівельні конструкції та деталі.

*Обладнання до встановлення* включає обладнання, яке може бути введено в дію тільки після складання його частин і прикріплення до фундаменту, міжповерхових перекриттів або несучої частини конструкцій.

До *малоцінних та швидкозношуваних предметів* (МШП) відносяться предмети строком служби менше одного року (або одного операційного циклу) незалежно від їх вартості, а також спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші цінності.

До *інших матеріалів* належать цінності, які сприяють здійсненню будівельно-монтажних робіт і складають матеріальну основу споруджуваних будівель і споруд: вибухові речовини, господарські матеріали, запасні частини до будівельних машин і обладнання, а також всі інші матеріали, що не відносяться до будівельних матеріалів.

## **4.2 Визнання та первісна оцінка запасів**

***Запаси визнаються активами, якщо:***

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління та контроль запасами;
- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Запаси, визнані активом в результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді

активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності.

Майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство.

Отже, не всі матеріальні цінності визнаються активами, і, таким чином, не можуть обліковуватися в складі запасів і не будуть відображатись в складі активів при складанні фінансової звітності. Наприклад, товарно-матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, не відображаються в складі активів. Вартість таких матеріальних цінностей слід обліковувати як витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

**Запаси зараховуються** на баланс підприємства **за первісною вартістю** (собівартістю), яка визначається залежно від шляхів надходження запасів.

Запаси на підприємство можуть надходити в результаті:

- придбання за плату;
- виготовлення власними силами підприємства;
- внесення до статутного капіталу підприємства;
- безоплатного одержання;
- придбання в результаті обміну на подібні активи;
- придбання в результаті обміну (часткового обміну) на неподібні активи.

**Первісною вартістю запасів, що придбані за плату**, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням знижок та непрямих податків;
- сум, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрат на заготівлю, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях, втрати і нестачі запасів в

межах норм природного убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні.

**Не включаються** до первісної вартості запасів:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;
- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів.
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Ці витрати відносяться на витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Формування первісної оцінки в залежності від шляхів надходження запасів можна показати такою таблицею.

Таблиця 4.1 – Оцінка запасів при надходженні

Джерела надходження	Формування первісної вартості запасів
Придбання за плату	Собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат
Виготовлення власними силами	Собівартість виробництва виробничих запасів, яка визначається згідно з П(С)БО 16 „Витрати”
Внесення до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства
Безоплатне одержання	Справедлива вартість виробничих запасів
Придбання в результаті обміну на подібні активи	Балансова вартість переданих об'єктів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду (приклад 4.1)
Придбання в результаті обміну (частковий обмін) на неподібні об'єкти	Справедлива вартість переданих об'єктів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) у процесі обміну (приклад 4.2)

### **Приклад 1**

Будівельне підприємство „Дім” здійснило обмін з підприємством „Промбуд” фарби зеленого кольору (балансова вартість - 140 грн., справедлива вартість – 130 грн.) на фарбу жовтого кольору (балансова вартість – 150 грн).

Визначити вартість придбаної у результаті обміну фарби жовтого кольору.

#### **Розв’язування**

Здійснений обмін подібними запасами. Отже, первісна вартість придбаних запасів дорівнює справедливій вартості переданих запасів, тобто 130 грн.

Різниця між балансовою і справедливою вартістю фарби зеленого кольору 10 грн. (140 грн. – 130 грн.) включається до складу витрат звітного періоду.

### **Приклад 2**

Будівельне підприємство „Дім” обміняло оліфу (балансова вартість - 600 грн., справедлива вартість – 650 грн.) на цемент (балансова вартість – 800 грн) у підприємства „Будмакс”, доплативши 240 грн., у тому числі ПДВ – 40 грн. готівкою.

Визначити вартість придбаного в результаті обміну цементу.

#### **Розв’язування**

Здійснений обмін неподібними запасами (різна справедлива вартість). **Неподібні об’єкти** – це об’єкти, які не мають однакового функціонального призначення та однакової справедливої вартості.

Первісна вартість цементу дорівнює справедливій вартості оліфи, скоригованій на суму грошових коштів.

Справедлива вартість оліфи	650 грн.
Грошові кошти (без ПДВ)	200 грн.
Первісна вартість цементу	850 грн.

Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, витрати, безпосередньо пов’язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості.

Первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів,



визначається за чистою вартістю реалізації, якщо так запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання.

Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються. Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат.

#### **4.3 Методи оцінки запасів при їх відпусканні у виробництво, продажу чи іншому вибутті**

В умовах ринкових відносин одним із основних методологічних принципів обліку матеріальних запасів є оцінка. Помилка в оцінці матеріальних запасів на кінець поточного року негативно впливає на величину чистого прибутку як у поточному, так і в наступному році. І тим самим впливає на розмір сплаченого податку з прибутку.

Оцінка вибуття запасів здійснюється згідно з П(С)БО 9 „Запаси” і проводиться за такими методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості однорідних запасів;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу (виключно для роздрібної торгівлі).

Підприємство може вибрати будь-який метод оцінки, але при дотриманні таких вимог:

- для всіх одиниць обліку, що мають однакове призначення та умови використання, застосовується тільки один з наведених методів;
- запаси, які відпускаються для спецзамовлень та проектів, оцінюються за ідентифікованою собівартістю;
- запаси, що не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю;
- підприємства роздрібної торгівлі, які мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки, оцінюють товари за реалізаційними цінами.

Отже, за винятком п'ятого методу, запаси обліковують за собівартістю – первісною або переоціненою (справедливою) вартістю без ПДВ. П'ятий метод має найбільш практичне застосування в торгівлі де товари обліковують за цінами продажу, тобто ціна з ПДВ.

Розглянемо порядок застосування перших чотирьох методів.

##### ***Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.***

Суть цього методу полягає в тому, що він закріплює фактичну вартість за конкретною одиницею запасу. Відповідно до цього методу на кожну одиницю товару встановлюється певна ціна. Даний метод доцільно

застосовувати до запасів, які мають значну вартість і не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів.

**Перевагою** цього методу є те, що рух вартості запасів повністю збігається з їх фізичним рухом, вартість проданих товарів і кінцеві запаси обліковуються за їхньою фактичною вартістю.

**Недоліками** є: трудомісткість обліку руху конкретних одиниць, особливо при широкій номенклатурі та великій кількості запасів; однакові товари обліковуються у запасах за різною вартістю; створюються передумови для свідомого маніпулювання прибутком від реалізації фізично однакових запасів.

**Метод середньозваженої собівартості** базується на використанні розрахунків і визначенні на їх базі середньої собівартості одиниці кожного виду запасів, що мали рух у звітному періоді, як тих, що залишилися невикористаними на кінець звітного періоду, так і відпущених для здійснення будівельних робіт та на інші потреби. Тобто, при різних цінах на запаси визначається середня ціна, за якою потім списується собівартість запасів у виробництво.

Цей метод передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Це можна подати такою формулою:

$$C_c = [(C_{п} \cdot K_{п}) + (C_{од} \cdot K_{од})] : (K_{п} + K_{од}) = (B_{п} + B_{од}) : (K_{п} + K_{од}),$$

де  $C_c$  – середньозважена собівартість;

$C_{п}$ ,  $K_{п}$ ,  $B_{п}$  – відповідно ціна, кількість, вартість запасів на початок періоду;

$C_{н}$ ,  $K_{н}$ ,  $B_{н}$  – відповідно ціна, кількість, вартість запасів, що одержані протягом періоду.

Щоб дізнатися вартість запасів, які вибули, необхідно помножити такі величини:

$$\begin{array}{l} \text{Вартість запасів,} \\ \text{що вибули, грн.} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Середньозважена} \\ \text{ціна, грн.} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Кількість запасів,} \\ \text{що вибули, од.} \end{array}$$

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

**Переваги** методу:

- враховує всі ціни, за якими були придбані запаси протягом звітного місяця, і тим самим визначає збільшення і зниження;
- метод враховано при побудові реєстрів журнально-ордерної форми;

**Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)** ґрунтується на припущенні, що одиниці запасів, котрі були придбані першими, першими і вибувають. Це означає, що незалежно від того, яка партія запасів витрачається у виробництво, спочатку списуються запаси за ціною першої закупівельної партії, потім – за ціною другої партії і так в порядку черговості, поки не буде одержана сума загальних витрат запасів за звітний місяць.

Як бачимо, метод ФІФО відносить вартість запасів, придбаних першими, до собівартості реалізованої продукції, а вартість запасів, придбаних останніми, відображається на рахунках обліку запасів на кінець звітного періоду.

**Перевагами** цього методу є:

- в умовах інфляції оцінка запасів в балансі максимально наближена до реальної вартості;
- вартісний рух запасів відображає їх фактичне переміщення;
- дозволяє уникнути коригування балансової вартості запасів, оскільки залишок визначається за найменшою вартістю.

**Недоліком** цього методу є невиправдане завищення прибутку при зростанні цін. Це зумовлено тим, що підприємство збільшує ціни реалізації продукції в разі зростання поточних цін на матеріали, не враховуючи того, що матеріали могли бути придбані до моменту зростання цін. Відповідно у період зниження цін спостерігається зворотний процес.

Застосування методу оцінки запасів ФІФО будівельними підприємствами передбачає організацію аналітичного обліку запасів за окремими партіями (а не тільки за видами запасів). Будівельні підприємства оцінюють вартість витрачених будівельних матеріалів за формулою:

$$M = Z_n + H - Z_k,$$

де М – вартість витрачених матеріалів;

$Z_n$  і  $Z_k$  – вартість початкового і кінцевого залишків матеріалів;

Н – надходження за звітний період.

**Метод нормативних затрат.** Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

Зазначений метод на практиці застосовується досить рідко.

Для кращого розуміння суті методів оцінки витрачання запасів розглянемо приклад.

### Приклад 3

В таблиці 4.2 наведена оцінка витрачання запасів за методами: ФІФО та середньозваженою собівартістю.

Таблиця 4.2 - Розрахунок вартості вибуття запасів за методом собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО) та методом середньозваженої собівартості на кінець звітної періоду

Зміст операції	Кількість одиниць, шт	Ціна за одиницю, грн.	Сума, грн.
<b>Залишок запасів на початок місяця</b>	<b>12</b>	<b>20,00</b>	<b>240,00</b>
<b>Надійшли запаси:</b>			
перша партія	25	20,00	500,00
друга партія	15	21,00	315,00
третя партія	30	22,00	660,00
<b>Всього надійшло за місяць</b>	<b>70</b>	<b>-</b>	<b>1475,00</b>
<b>Витрачання запасів за місяць</b>	<b>60</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>За методом ФІФО:</b>			
залишок	12	20,00	240,00
перша партія	25	20,00	500,00
друга партія	15	21,00	315,00
третя партія	8	22,00	176,00
<b>Всього за місяць</b>	<b>60</b>	<b>-</b>	<b>1231,00</b>
<b>За методом середньозваженої собівартості всього за місяць І спосіб</b>	<b>60</b>	<b>20,915</b>	<b>1254,90</b>
<b>Залишок на кінець місяця</b>			
За методом ФІФО	22	22,00	484,00
За середньозваженої собівартості	22	20,915	460,13

Згідно з таблицею 4.2, всього витрачено 60 одиниць запасів. Спочатку зробимо оцінку витрачених запасів за методом ФІФО. З 60 одиниць 37 одиниць (12+25) оцінимо по 20,00 грн. на загальну суму 740,00 грн. Залишається (60 – 37) 23 одиниці, з яких 15 оцінимо за 21,00 грн. на суму 315,00 грн. Залишається (23-15) 8 одиниць, які оцінимо за 22,00 грн. на суму 176 грн. Отже, витрачені за місяць матеріальні запаси повинні бути оцінені на суму 1231 грн. (740,00+ 315,00 + 176,00).

Тепер зробимо розрахунок витрачених 60 одиниць матеріальних запасів за методом середньозваженої собівартості на кінець звітної періоду. Середньозважена вартість одиниці запасів на кінець звітної періоду буде дорівнюватиме  $(240+1475) : (12+70) = 20,91$  грн., тоді загальна вартість витрачених запасів, оцінених за цим методом, становитиме  $20,915$  грн.  $\times 60 = 1254,90$  грн.

У залишку залишається 22 одиниці матеріального запасу.

За методом ФІФО він буде оцінений так:  $22,00 \times 22 = 484,00$  грн., а за методом середньозваженої собівартості  $20,915 \times 22 = 460,13$  грн.

Усі зазначені методи мають свої переваги і недоліки. Тому підприємства використовують той або інший метод залежно від мети, якої вони прагнуть досягти в першу чергу. Однак, вибравши той або інший метод, підприємство повинно користуватися ним з року в рік.

#### **4.4 Документування надходження та витрачання виробничих запасів**

Важливою умовою правильної організації обліку наявності та руху матеріальних цінностей є дотримання правил їх приймання та відпуску, а також своєчасне оформлення первинних документів.

Документальне оформлення оприбуткованих матеріальних цінностей залежить від джерел їх надходження на будівельне підприємство. Будівельні матеріали, конструкції, запчастини, деталі можуть бути:

- придбані у постачальників;
- придбані підзвітними особами в торговельній мережі за рахунок коштів, виділених на господарські потреби;
- вироблені у власному виробництві;
- отримані від ліквідації основних засобів, списання малоцінних та швидкозношуваних предметів у процесі капітального ремонту тощо.

Запаси, що надходять на будівельне підприємство безпосередньо від постачальників, супроводжуються такими документами: **товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, рахунками, накладними, платіжними вимогами-дорученнями, свідоцтвами якості та іншими документами**, які підтверджують кількість вантажу, що надійшов, посвідчення постачальника і порядок розрахунків.

Важливим документом при оприбуткуванні запасів є **вантажна квитанція**, яка засвідчує дійсність відправлення вантажу, служить підставою для його отримання і для пред'явлення претензій транспортним організаціям при частковій або повній втраті вантажу.

Одержання товарно-матеріальних запасів безпосередньо у постачальника або у транспортної організації здійснюється матеріально відповідальною особою, на яку виписується **доручення** (довіреність ф. М-2) встановленого зразка.

При виявленні невідповідності кількості або якості отриманих запасів від даних, вказаних у договорі, складається **„Акт про приймання матеріалів”** (ф. М-7). Для перевірки товарно-матеріальних цінностей і складання акта створюється комісія, до складу якої обов'язково входить матеріально відповідальна особа і представник постачальника (при

відсутності останнього акт складають за участю представника незацікавленої організації). Якщо такі запаси надійшли залізницею, складається комерційний акт.

Матеріальні цінності без супровідних документів і рахунків-фактур називають „невідфактурованими поставками”. Такі матеріальні цінності оприбутковуються на склади за існуючими запропонованими цінами або виходячи з оцінки попередніх поставок аналогічних товарно-матеріальних цінностей.

Товарно-матеріальні цінності можуть бути придбані матеріально відповідальними (підзвітними) особами в роздрібній торговельній мережі за рахунок коштів, виділених на господарські потреби. У цьому випадку документом, що підтверджує кількість і вартість товарно-матеріальних цінностей, буде **товарний чек**.

Первинні документи постачальника реєструються в **журналі реєстрації прибуткових документів**. Кожному первинному документу надається порядковий номер. Відповідно до первинних документів на матеріальні цінності, що надійшли, заповнюються **прибуткові ордери** (ф. М-4). Прибуткові ордери виписуються на кожний номенклатурний номер або партію товарно-матеріальних цінностей.

На матеріальні цінності, що надійшли через підзвітну особу, складаються прибуткові ордери, а на товарних чеках, доданих до авансового звіту, проставляються відмітки комірника з посиланням на номери прибуткових ордерів.

Після надходження прибуткових документів складається **реєстр на здачу документів**, який передається в одному екземплярі в бухгалтерію разом з первинними документами.

Надходження на склад запасів власного виготовлення від підсобних виробництв, відходів будівельного виробництва, внаслідок ліквідації основних засобів, розбирання тимчасових будівель і споруд тощо оформляють **накладними на внутрішнє переміщення** (ф. М-11).

Обладнання, що надійшло на склад будівельно-монтажної організації, оприбутковується шляхом складання **акта про приймання обладнання** (ф. М-15). При надходженні обладнання на відповідальне зберігання складається окремий акт.

Для відпуску запасів зі складу внутрішнім підрозділам і господарським одиницям, що розташовані за межами території підприємства, а також стороннім організаціям, використовуються **накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення)** матеріалів (ф. М-11).

При систематичному відпуску матеріальних цінностей для виконання будівельно-монтажних робіт використовуються **лімітно-забірні картки** ф. М-8 – при багаторазовому відпуску одного виду матеріалів протягом місяця; ф. М-9 – для чотирьохразового відпуску

матеріалів; ф. М-28 для відпуску матеріалів на будівельні потреби протягом всього періоду будівництва, яка зберігається у виконавця робіт (при цьому одночасно складається лімітно-забірна карта форми М-28а строком на місяць, що зберігається на складі).

Замість первинних документів з витрачання будівельних запасів можна використовувати *картки складського обліку* (ф. М-12).

Фактичне витрачання запасів на виконання будівельних робіт по об'єктах обліку відображається в регістрах бухгалтерського обліку (ж/о 5, 5а) на підставі матеріальних звітів або оборотних відомостей.

У будівництві використовуються різні види запасів, що зберігаються на відкритих майданчиках: зокрема, окремі види каменю, пісок, гравій, щебінь, блоки, дошки тощо. При використанні запасів відкритого зберігання на будівництво об'єктів видаткові документи не складаються. Фактична наявність і витрачання запасів в такому разі визначаються шляхом проведення щомісяця їх інвентаризації за станом на останнє число кожного місяця. Результати інвентаризації, а також кількість використаних у виробництві запасів визначаються за даними акту інвентаризації на списання запасів відкритого зберігання. Згідно з даними інвентаризації фактичне витрачання запасів визначається як різниця між сумою залишку на початок місяця і надходженнями запасів за місяць з вирахуванням їх фактичного залишку на кінець місяця і кількості запасів, проданих та відпущених на сторону.

Контроль за дотриманням норм витрачання запасів здійснюється щомісяця відповідальною особою будівельного підприємства по кожному об'єкту за даними звітів про відхилення від цих норм, звітів про витрачання основних матеріалів у будівництві у порівнянні з витрачанням, визначеним за виробничими нормами.

Перевитрата або економія з окремих видів запасів визначається щомісяця як різниця між кількістю матеріалів, яка повинна бути витрачена за нормами, і фактичним їх витрачанням відповідно до первинних документів (лімітно-забірних карток, сигнальних вимог, актів інвентаризації матеріалів відкритого зберігання), що додаються до матеріальних звітів. Перевитрата запасів за кількістю відповідно до звіту про їх витрачання списується на витрати на здійснення будівельних робіт (дозвіл керівника або відповідальної особи, ним уповноваженої) і відображається в обліку як документоване відхилення від норм витрачання. Вартісні відхилення від установленого нормативу відображаються в обліку як недокументовані відхилення.

Необґрунтовані перевитрати матеріалів на собівартість будівельних робіт не відносяться, а підлягають відшкодуванню винними особами у порядку, встановленому чинним законодавством.

Матеріально відповідальні особи будівельних ділянок, підсобних виробництв, центральних складів складають місячні звіти про залишки і

рух у підзвіті та подають до бухгалтерії. У звітах містяться дані про залишки запасів на початок місяця, про їх надходження, витрачання і залишки на кінець місяця. У звітах виконуючих робітників, начальників виробництв поряд із фактичним витрачанням запасів вказують їх витрачання за нормою.

#### 4.5 Облік виробничих запасів

Для обліку запасів в будівництві застосовуються такі синтетичні рахунки:

**20 „Виробничі запаси”**

**22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”**

позабалансовий рахунок:

**02 „Активи на відповідальному зберіганні”**

За **дебетом** рахунку **20 „Виробничі запаси”** відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за **кредитом** – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпускання (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має субрахунки (їх повний перелік наведений в плані рахунків), з яких найбільше застосування в будівництві мають такі субрахунки:

**203 „Паливо”**

**205 „Будівельні матеріали”**

**206 „Матеріали, передані в переробку”**

**207 „Запасні частини”**

**209 „Інші матеріали”**

На субрахунку **203 „Паливо”** обліковуються наявність та рух палива, що заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель.

На субрахунку **205 „Будівельні матеріали”** підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На даному субрахунку **не враховується** обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, **відображуються** безпосередньо на рахунок **15 „Капітальні інвестиції”** із надходженням їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.



Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з *кредиту* субрахунку **205** в *дебет* рахунку **15** „*Капітальні інвестиції*” після підтвердження їх монтажу й використання.

Обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від засновника та прийняті до монтажу, обліковуються підрядною організацією на позабалансовому рахунку **021** „*Устаткування, прийняте для монтажу*”. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об’єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік витрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу). Після його встановлення підрядне підприємство списує його з обліку на позабалансовому рахунку **021**.

В межах договору підряду замовники можуть передавати матеріали, які у підрядному підприємстві будуть обліковуватися на позабалансовому рахунку **023** „*Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні*”. При цьому вартість цих матеріалів не включається до загального обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

У синтетичному обліку рух будівельних матеріалів відображають за фактичною вартістю, включаючи транспортно-заготівельні витрати. Різниця між фактичною собівартістю і вартістю за розрахунково-обліковими цінами становить суму відхилень (перевитрат або економії). Для спрощення обліку суму відхилень відображають на окремому субрахунку **205** „*Будівельні матеріали*”.

**Основні бухгалтерські проводки, що відображають рух виробничих запасів**, наведені нижче.

- ✓ Придбання запасів господарського призначення у постачальників – платників ПДВ:

*а) перша подія – надходження запасів*

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”** – на суму без ПДВ;

**Дт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість”**

**Кт 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”** – на суму ПДВ;

*б) перша подія – передоплата*

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”** – на суму без ПДВ;

**Дт 644 „Податковий кредит”**

**Кт 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”** – на суму ПДВ.

- ✓ Надходження виробничих запасів, що використовуються у господарській діяльності, через підзвітних осіб:

*а) при отриманні ними авансу*

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”** – на суму без ПДВ;

**Дт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”** – на суму ПДВ;

*б) без одержання попереднього авансу*

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”** – на суму без ПДВ;

**Дт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість”**

**Кт 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”** – на суму ПДВ.

- ✓ Оприбуткування виробничих запасів, що надійшли від допоміжних виробництв:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 232 „Допоміжні виробництва”.**

- ✓ Безоплатне отримання виробничих запасів:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 718 „Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”**

- ✓ Отримання виробничих запасів як внеску до статутного капіталу:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 46 „Неоплачений капітал”**

- ✓ Оприбуткування матеріалів, отриманих внаслідок розбирання тимчасових (нетитульних) споруд і пристосувань:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 113 „Тимчасові (не титульні) споруди”**

- ✓ Оприбуткування матеріалів та інших цінностей, що отримані у процесі капітального ремонту:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 151 „Капітальне будівництво”**

- ✓ Повернення матеріальних цінностей, раніше відпущених на виконання будівельних робіт, некапітальних робіт:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 23 „Виробництво”**

- ✓ Оприбутковано залишки матеріальних цінностей, виявлених при інвентаризації:

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 719 „Інші доходи від операційної діяльності”**

- ✓ Відпущено будівельні матеріали на основне та допоміжне виробництво:

**Дт 231, 232 „Виробництво”**

***Кт 205 „Будівельні матеріали”***

- ✓ Списано паливо, запасні частини на загальногосподарські потреби:

***Дт 92 „Адміністративні витрати”***

***Кт 203,207 „Паливо, запасні частини”***

- ✓ Відпущено будівельні матеріали на виправлення браку:

***Дт 24 „Брак у виробництві”***

***Кт 205 „Будівельні матеріали”***

- ✓ Списано вартість матеріальних цінностей, зіпсованих у зв'язку зі стихійним лихом:

***Дт 991 „Втрати від стихійного лиха”***

***Кт 20 „Виробничі запаси”***

- ✓ Відпуск будівельних матеріалів на будівництво об'єктів основних засобів:

***Дт 151 „Капітальне будівництво”***

***Кт 205 „Будівельні матеріали”***

Будівельні підприємства згідно із договором можуть передавати окремі види матеріалів в переробку на сторону. В бухгалтерському обліку матеріали, передані в переробку, обліковуються на субрахунку ***206 „Матеріали, передані в переробку”***. Бухгалтерський запис такий:

***Дт 206 „Матеріали, передані в переробку”***

***Кт 201 „Сировина й матеріали”***

Після повернення готового виробу він оприбутковується залежно від його виду – в ***дебет*** рахунку ***20 „Виробничі запаси”*** або ***22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”*** в кореспонденції з ***кредитом*** рахунків ***206 „Матеріали, передані в переробку”*** у частині вартості матеріалів, використаних як ресурси, ***63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”***, ***68 „Розрахунки за іншими операціями”*** у частині вартості послуг переробки тощо.

При ***реалізації будівельних матеріалів*** іншим підприємствам складають такі бухгалтерські записи:

- ✓ на вартість матеріалів за обліковими цінами:

***Дт 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів”***

***Кт 20 „Виробничі запаси”***

- ✓ на продажну вартість матеріалів (отримання доходу від реалізації):

***Дт 377 „Розрахунки з іншими дебіторами”***

***Кт 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”***

- ✓ на суму ПДВ по реалізованих матеріалах (відображення податкового зобов'язання):

***Дт 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”***

***Кт 641 „Розрахунки за податками”***

- ✓ фінансовий результат від реалізації матеріалів визначають так:

***Дт 791 „Результат основної діяльності”***

***Кт 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів”***

**Дт 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”**

**Кт 791 „Результат основної діяльності”**

За рахунком **791** визначається результат від реалізації виробничих запасів, який в кінці звітного періоду списується на рахунок **44** „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

**Облік списання запасів в зв'язку з їх розкраданням або псуванням** проводиться так:

- ✓ сума збитків, понесених підприємством у зв'язку з нестачею матеріальних цінностей, списується на витрати у звітному періоді, в якому така нестача була виявлена. Якщо матеріальні цінності належали до оборотних активів, то сума понесених збитків списується до складу інших витрат операційної діяльності (рахунок **947** „Нестачі та втрати від псування цінностей”). Нагадаємо, що з урахуванням вимог П(С)БО, якщо на час установлення нестачі винуватця не виявлено, то використовується рахунок **947**, якщо ж винна особа відома одразу, то цей рахунок використовувати не слід;
- ✓ водночас сума недостачі повинна бути відображена на позабалансовому рахунку **072** „Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей”;
- ✓ якщо виявлено винну особу, що несе відповідальність за відшкодування збитків, у регістрах бухгалтерського обліку відображається дохід, що дорівнює сумі відшкодування, що відображається таким записом:

**Дт 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”**

**Кт 716 „Відшкодування раніше списаних активів”**

- ✓ одночасно з визнанням доходу, сума недостачі, що значиться на рахунку **072**, повинна бути списана
- ✓ суми, стягнені з винних осіб, спрямовуються в першу чергу на відшкодування збитків, нанесених підприємству, а залишок перераховується до державного бюджету України.

Якщо винна особа не встановлена, сума збитків списується на витрати. Сума відшкодування не розраховується і повинна значитися на позабалансовому рахунку не менше терміну задоволення позову – протягом трьох років з моменту підтвердження факту про таке невиявлення.

Визначення розміру збитків, що відшкодовуються винною особою, регулюється порядком, затвердженим постановою КМУ від 22.01.96р. №116 і визначається розрахунком за формулою:

$$\Sigma \text{зб.} = [(B - A) \cdot I_{\text{инф.}} + ПДВ + A_3] \cdot 2,$$

де  $\Sigma \text{зб.}$  – сума збитків, що відшкодовується винною особою;

Б – вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, за якою вони були оприбутковані на складі;

А – сума амортизаційних відрахувань;

$I_{\text{інф}}$  – індекс інфляції, що склався в проміжок часу між датою придбання і датою виявлення недостачі матеріальних цінностей. Він розраховується як добуток щомісячних індексів інфляції за даними Міністерства статистики України;

ПДВ – сума податку на додану вартість, що була віднесена до складу податкового кредиту при придбанні матеріальних цінностей, яких не вистачає.

$A_3$  – сума акцизного збору.

Порядок відображення сум недостач та втрат розглянемо на прикладі.

#### **Приклад 4**

За підсумками інвентаризації, проведеної на підприємстві станом на 01.07.2006 р., на складі було виявлено нестачу запчастин на суму 600 грн. (у тому числі ПДВ – 100 грн.). Ці матеріальні цінності були оприбутковані на баланс у березні 2006 р. Виявлено винну особу – завідувача складом (на момент установаження нестачі винну особу не було встановлено). Сума відшкодування внесена винною особою до каси підприємства.

#### **Розв'язування**

Спочатку визначаємо суму до відшкодування відповідно до порядку № 116. Для цього визначаємо загальний індекс інфляції (квітень – 1,01; травень – 1,02; червень – 1,01) =  $1,01 \cdot 1,02 \cdot 1,01 = 1,04$ .

Сума відшкодування =  $(500 \cdot 1,04 + 100) \cdot 2 = 1240$  грн.

Кореспонденція рахунків з обліку нестачі матеріальних цінностей така:

1. Списано облікову вартість запчастин, яких не вистачає:

*Дт 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей”*

*Кт 207 „Запасні частини” – 500 грн.*

2. Віднесено на витрати звітного періоду суму податкового кредиту запчастин, яких не вистачає:

*Дт 947 „Нестачі та втрати від псування цінностей”*

*Кт 641 „Розрахунки за податками” – 100 грн.*

3. Суму збитку віднесено на позабалансовий рахунок до виявлення винних осіб:

*Дт 072 „Невідшкодовані нестачі та втрати” – 600 грн.*

4. В кінці звітного періоду нестача списана на фінансовий результат:

*Дт 791 „Результат основної діяльності”*

*Кт 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей” – 600 грн.*

5. Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи:

*Дт 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”*

*Кт 716 „Відшкодування раніше списаних активів” – 1240 грн.*

6. Списано із позабалансового рахунку суму нестачі:

*Кт 072 „Невідшкодовані нестачі та втрати” – 600 грн.*

7. Погашено нестачу матеріальних цінностей винною особою:  
*Дт 301 „Каса в національній валюті”*  
*Кт 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” - 1240 грн.*
8. Віднесено на розрахунки з бюджетом залишок коштів, стягнутих з винної особи, після відшкодування збитків, заподіяних підприємству:  
*Дт 716 „Відшкодування раніше списаних активів”*  
*Кт 642 „Розрахунки за обов’язковими платежами”*  
на суму  $(1240 - 600) = 640$  грн.
9. Суму відшкодування віднесено на фінансові результати:  
*Дт 716 „Відшкодування раніше списаних активів”*  
*Кт 791 „Результат основної діяльності” - 600 грн.*
10. Перераховано до бюджету залишок коштів зі стягнених сум:  
*Дт 642 „Розрахунки за обов’язковими платежами”*  
*Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті” - 640 грн.*
- Позабалансовий рахунок **072 „Невідшкодовані нестачі та втрати”** використовується для контролю за станом нестач та втрат.  
Регістрами обліку за рахунком 20 „Виробничі запаси” є журнал-ордер № 5.

#### **4.6 Облік транспортно-заготівельних витрат**

Одним з видів витрат, що формують первісну вартість запасів, придбаних за плату, є транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ).

Згідно з П(С)БО 9 „Запаси”, транспортно-заготівельні витрати включають у себе витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Сума транспортно-заготівельних витрат включається до собівартості придбаних запасів або узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць.

Стосовно віднесення таких витрат до складу первісної вартості запасів існує два методи розподілу цих витрат:

- прямого підрахунку;
- середнього відсотка.

##### **Метод прямого підрахунку**

Суть цього методу полягає у тому, що ТЗВ безпосередньо включаються до складу собівартості придбаних за плату запасів. Він застосовується у випадках, коли можна точно визначити витрати, пов’язані із транспортуванням тих чи інших одиниць запасів у вартісному або натуральному виразі.

### **Приклад 5**

Підприємство перевозить одним транспортним засобом запаси однієї номенклатури, у зв'язку з чим витрати на транспортування таких запасів можна розділити, поділивши всю суму витрат на кількість продукції, що перевозиться.

Підприємство придбало 5 т. цементу загальною вартістю 2040 грн. (у тому числі ПДВ – 340 грн.). Для доставки цементу було укладено договір з автотранспортним підприємством. Вартість послуг згідно з договором склала 240 грн. (у тому числі ПДВ – 40 грн.)

Визначимо собівартість однієї тонни цементу та відобразимо в журналі господарських операцій (таблиця 4.3).

Вартість цементу, сплачена постачальнику без врахування ПДВ, становить 1700 грн.; сума ТЗВ без врахування ПДВ – 200 грн. Собівартість 5т цементу – 1900 грн. Отже, вартість 1 т цементу буде:  $1900 \text{ грн.} : 5 \text{ т} = 380 \text{ грн.}$

Таблиця 4.3 – Кореспонденція рахунків з придбання цементу

<b>Первинний документ</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	<b>Сума, грн.</b>
Платіжне доручення	Здійснено передоплату за послуги автотранспортному підприємству	<b>371</b>	<b>311</b>	240
Податкова накладна	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>644</b>	40
Товарно-транспортна накладна	Оприбутковано цемент на склад: - на ціну постачальника - на вартість транспорт. послуг	<b>205</b> <b>205</b>	<b>631</b> <b>631</b>	1700 200
Податкова накладна	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ на цемент	<b>641</b>	<b>631</b>	340
Довідка	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту щодо транспортних послуг	<b>644</b>	<b>631</b>	40
Довідка	Зарахування заборгованості по автотранспортному підприємству	<b>631</b>	<b>371</b>	240
Платіжне доручення	Оплачено постачальнику вартість цементу	<b>631</b>	<b>311</b>	2040

Сфера застосування цього методу розподілу ТЗВ дуже обмежена, він досить трудомісткий і може застосовуватися лише підприємствами з невеликим обсягом робіт.

### **Метод середнього відсотка**

Сутність цього методу полягає у визначенні відсоткового співвідношення між сумою залишку ТЗВ на початок місяця і ТЗВ, що пов'язані з придбанням запасів протягом звітного місяця, та сумою залишку запасів на початок звітного місяця і придбаними у цьому ж звітному періоді запасами.

Метод розподілу ТЗВ за середнім відсотком, на відміну від методу прямого підрахунку, не застосовується безпосередньо при одержанні запасів. При використанні методу розподілу за середнім відсотком ТЗВ загальною сумою відображаються на окремому субрахунку обліку запасів, а потім в кінці місяця розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули.

Сума ТЗВ, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, за такою формулою:

$$ТЗВ_{виб} = З_{виб} \cdot Сер. \% ТЗВ$$

де  $ТЗВ_{виб}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули у звітному місяці;

$З_{виб}$  – вартість запасів, що вибули;

Сер. %ТЗВ – середній відсоток ТЗВ.

Середній відсоток ТЗВ визначається за формулою:

$$Сер. \% ТЗВ = \frac{ТЗВ_{поч} + ТЗВ_{над}}{З_{поч} + З_{над}}$$

де  $ТЗВ_{поч}$  – сума транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця;

$ТЗВ_{над}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що пов'язані із запасами, які надійшли в звітному місяці;

$З_{поч}$  – вартість залишку запасів на початок місяця;

$З_{над}$  – вартість запасів, що надійшли за звітний місяць.

Списання ТЗВ, які припадають на вартість запасів, що вибули, здійснюється наприкінці звітної місяця на ті ж рахунки, на які списувалася вартість самих запасів.

При використанні методу розподілу ТЗВ за середнім відсотком транспортно-заготівельні витрати розподіляються не між одиницями запасів, а між запасами що вибули, та запасами, які залишилися на кінець звітної періоду. Іншими словами, відбувається формування собівартості запасів, що вибули і тих, що залишилися в залишку.

### **Приклад 6**

Згідно з даними бухгалтерського обліку будівельна організація мала такі дані про запаси:

#### **На початок звітної місяця**

Залишок на складі:

- будівельних матеріалів - 4000 грн. (дебетове сальдо субрах. 205);
- палива - 1000 грн. (дебетове сальдо субрах. 203);
- запасних частин - 1800 грн. (дебетове сальдо субрах. 207);
- залишок ТЗВ – 480 грн. (дебетове сальдо субрах. 20/ТЗВ).

#### **Протягом звітної періоду**



- надійшли будівельні матеріали від постачальника – 9600 грн. (у тому числі ПДВ – 1600 грн.);
- придбане паливо – 1200 грн. (в тому числі ПДВ – 200 грн.);
- витрати на доставку будівельних матеріалів і палива - 240 грн. (у тому числі ПДВ – 40 грн.)
- передано будівельні матеріали у виробництво – 9000 грн.;
- витрачено паливо для адміністративних потреб – 1500 грн.;
- використано запасні частини для ремонту обладнання загальнопромислового призначення – 500 грн.

**Необхідно здійснити:**

- розподіл транспортних витрат, що припадають на витрачені запаси і на залишок запасів на складі;
- розподіл суми ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули за видами витрат.
- кореспонденцію рахунків у регістрах бухгалтерського обліку.

**Розв'язування**

Спочатку визначимо суму ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули. Розрахунок проведемо в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4 – Визначення суми транспортно-заготівельних витрат

Показники	Будівельні матеріали	Паливо	Запчастини	Разом	ТЗВ
1. Залишок на початок місяця	4000	1000	1800	6800	480
2. Надійшло протягом місяця	8000	1000	-	9000	200
3. Разом	12000	2000	1800	15800	680
4. Середній відсоток ТЗВ (680 : 15800) · 100	-	-	-	-	4,304
5. Вибуло протягом місяця гр.6 = (11000 · 4,304) : 100	9000	1500	500	11000	473,44
6. Залишок на кінець місяця	3000	500	1300	4800	206,56

Тепер проведемо розподіл суми транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули, за видами витрат (таблиця 4.5).

Таблиця 4.5 – Розподіл суми ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули, за видами витрат

Найменування статей витрат	Вибуло протягом місяця	ТЗВ	Фактична собівартість запасів, що вибули
1. Виробництво	9000	387,36	9387,36
2. Адміністративні витрати	1500	64,56	1564,56
3. Загальнопромислові витрати	500	21,52	521,52
4. Разом	11000	473,44	11473,44

Отже, фактична собівартість запасів, що вибули, складається із вартості запасів за цінами постачальників та ТЗВ.

У регістрах бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи (таблиця 4.6).

Таблиця 4.6 – Журнал реєстрації операцій з формування первісної вартості запасів

<b>Первинний документ</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	<b>Сума, грн.</b>
Платіжне доручення	Здійснено передоплату за послуги автотранспортному підприємству	<b>371</b>	<b>311</b>	240
Податкова накладна	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>644</b>	40
Товарно-транспортна накладна, акт про приймання матеріалів	Оприбутковано будівельні матеріали	<b>205</b>	<b>631</b>	8000
Податкова накладна	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>631</b>	1600
Товарно-транспортна накладна, акт про приймання матеріалів	Оприбутковано паливо	<b>203</b>	<b>631</b>	1000
Податкова накладна	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>631</b>	200
Акт наданих послуг (рахунок)	Підписано акт наданих транспортних послуг	<b>20/ТЗВ</b>	<b>631</b>	200
Бухгалтерська довідка	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту по транспортних послугах	<b>644</b>	<b>631</b>	40
Бухгалтерська довідка	Зарахування заборгованостей по автотранспортному підприємству	<b>631</b>	<b>371</b>	240
Платіжне доручення	Оплачено постачальнику вартість будівельних матеріалів	<b>631</b>	<b>311</b>	9600
Платіжне доручення	Оплачено постачальнику вартість палива	<b>631</b>	<b>311</b>	1200
Накладна, лімітно-забірна картка	Відпущено будівельні матеріали для виконання будівельних робіт	<b>231</b>	<b>205</b>	9000
Бухгалтерська довідка	Списано суму ТЗВ, що припадає на витрачені будівельні матеріали	<b>231</b>	<b>20/ТЗВ</b>	387,36
Накладна, лімітно-забірна картка	Відпущено паливо для адміністративних потреб	<b>92</b>	<b>203</b>	1500
Бухгалтерська довідка	Списано суму ТЗВ, що припадає на витрачене паливо	<b>92</b>	<b>20/ТЗВ</b>	64,56
Накладна, лімітно-забірна картка	Використано запчастини для ремонту обладнання загальнопромислового призначення	<b>91</b>	<b>207</b>	500
Бухгалтерська довідка	Списано суму ТЗВ, що припадає на використані запчастини	<b>91</b>	<b>20/ТЗВ</b>	21,52

До первісної вартості запасів включається також виробнича собівартість перевезень, здійснених власним транспортом.

#### 4.7 Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів

*До малоцінних і швидкозношуваних предметів* (МШП) належать предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Всі МШП згідно з вимогами стандартів бухгалтерського обліку класифікують, виходячи з однієї з таких ситуацій:

- якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і амортизують;
- якщо МШП знаходяться на складі і відповідають вимогам П(С)БО 9 „Запаси”, вони обліковуються у складі запасів;
- якщо МШП передані в експлуатацію в поточному звітному періоді, вони визначаються витратами звітного періоду.

Предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, відображаються на субрахунку **112** „Малоцінні необоротні матеріальні активи” з відображенням витрат на придбання за дебетом субрахунку **153** „Придбання (виготовлення) інших матеріальних активів” та наступним списанням за кредитом **153** в кореспонденції з дебетом **112**.

Вартість таких предметів погашається нарахуванням зносу. Амортизація малоцінних необоротних активів нараховується за прямолінійним та виробничим методом. Може також нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом. Можливе нарахування амортизації у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості. Для обліку зносу малоцінних необоротних матеріальних активів призначений регулюючий субрахунок **132** „Знос інших необоротних матеріальних активів”.

Експлуатаційні тимчасові (нетитульні) споруди обліковуються на субрахунку **113** „Тимчасові нетитульні споруди”.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться на складі, передбачений **рахунок 22** „Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

**За дебетом** цього рахунку відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані

предмети.

Облік МШП здійснюється за фактичною вартістю їх придбання або собівартістю виробництва, якщо МШП виготовляють на підсобних виробництвах підприємства.

Фактична вартість придбання складається з первісної вартості і витрат на доставку таких цінностей на склад.

Первісною вартістю МШП, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- сум, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням таких предметів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням МШП, які не відшкодовуються підприємству;
- витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця використання, включаючи витрати на страхування і відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням МШП і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик МШП.

За **дебетом** рахунок **22** „Малоцінні та швидкозношувані предмети” кореспондує з рахунками **631** „Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – оприбуткування МШП, що надійшли від постачальника; **372** „Розрахунки з підзвітними особами” – оприбуткування МШП, придбаних підзвітною особою за грошові кошти; **23** „Виробництво” – оприбуткування МШП власного виробництва”; **30** „Каса” – придбання МШП за готівку; **46** „Неоплачений капітал” – оприбуткування МШП, внесених до статутного капіталу тощо.

За **кредитом** рахунку **22** відображається за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів. Списують згадані цінності в повному обсязі, не нараховуючи при цьому зносу.

Записи за **кредитом** рахунку **22** „Малоцінні та швидкозношувані предмети” здійснюються в кореспонденції з дебетом рахунків **423** „Дооцінка активів” – проведення суми уцінки МШП; **39** „Витрати майбутніх періодів” – списання вартості МШП на підготовку та освоєння виробництва; **23** „Виробництво” – витрачено МШП для виробництва продукції; **91** „Загальновиробничі витрати”, **92** „Адміністративні витрати”, **93** „Витрати на збут” – списання МШП на відповідні потреби тощо.

Для більш наочного відображення типові господарські проводки покажемо в таблиці 4.7.

Таблиця 4.7 – Типові бухгалтерські проводки з обліку МШП

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Надходження МШП від постачальників	22	63
Надходження МШП на склад із допоміжного виробництва	22	232
Оприбутковано МШП від демонтажу браку	22	24
Надходження МШП із складу допоміжного виробництва (для якого вони є готовою продукцією)	22	26
Оприбутковано МШП:		
- від підзвітних осіб	22	372
- в рахунок погашення раніше висунутих претензій		374
- в рахунок погашення завданого матеріального збитку		375
Погашення частки заборгованості засновників перед підприємством	22	46
Надходження МШП, призначених для цільового використання	22	48
Надходження МШП в рахунок погашення пені, штрафів та неустойок	22	715
Надходження МШП на безоплатній основі	22	745
Списання МШП, які були використані для капітальних інвестицій	15	22
Списання МШП на:		
- виробництво;	23	
- загальногосподарські витрати;	91	22
- адміністративні потреби;	92	
- витрати, пов'язані із збутом	93	
Списання недоброякісних МШП на висунуті претензії	374	22
Списання МШП на освоєння нового виробництва	39	22
Списання МШП на дослідження та розробки під-ва	941	22
Списання собівартості реалізованих МШП	943	22
Проведено уцінку МШП	946	22
Списання вартості МШП при псуванні та нестачах	947	22
Списання МШП, втрачених внаслідок надзвичайних подій чи під час ліквідації їх наслідків	99	22

З метою правильної організації обліку МШП на складі необхідно:

- забезпечити умови для нормального їх збереження на складах і функціонування в експлуатації;

- розміщати МШП у місцях їх збереження й експлуатації таким чином, щоб мати можливість швидко їх приймати, відпускати і перевіряти наявність;
- установити коло осіб, на яких покладається відповідальність за приймання, збереження і відпуск МШП, за правильне і своєчасне оформлення цих операцій;
- укласти з відповідальними особами письмові договори про матеріальну відповідальність.

На підприємстві може використовуватися один із кількох варіантів організації обліку інструментів і пристроїв в експлуатації.

*При першому варіанті* одержання МШП зі складу і повернення на склад оформлюється первинними документами.

Одержання інструментів і пристроїв зі складу оформлюється виписуванням вимог або лімітних карток; повернення на склад - виписуванням накладних або записами в лімітних картках; брухт - накладними.

*При другому варіанті* документально оформлюються лише операції, які спричиняють зміни запасів МШП у відповідальних підрозділах (метод постійного запасу або обмінного фонду).

За таким порядком відповідальні підрозділи обмінюють на складі непридатні, зношені інструменти і пристрої на придатні. Такий метод не спричиняє зміну запасів інструментів у відповідних підрозділах і тому не потребує спеціального первинного документа на обмін. Він доцільний на підприємствах із добре організованою системою складського й інструментального господарства, а також належною організацією обліку і контролю.

На різні види малоцінних та швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо. Вартість лому, запчастин та інших відходів, отриманих від списання МШП, оприбутковується проводкою:

***Дт 209 „Інші матеріали”***

***Кт 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”***

Надходження МШП на підприємство здійснюється на підставі відвантажувальних документів постачальників і оформлюється аналогічно, як надходження інших запасів, тобто прибутковим ордером М-4.

Вартість МШП, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем експлуатації відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства.

Типові форми обліку оборотних малоцінних та швидкозношуваних предметів наведені в таблиці 4.8.

Таблиця 4.8 - Форми обліку МШП

Номер форми	Назва форми	Призначення документу
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду
МШ-2	Карта обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП
МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт
МШ-4	Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і втрачених МШП
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття на прання, дезинфекцію, ремонт та зберігання
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку експлуатації, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилізації

Підприємство, виходячи із власних потреб, може вести аналітичний облік МШП за найменуванням, кількістю та ціною по місцях зберігання і особах, відповідальних за їх збереження.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, призначених для споживання протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, показується у розділі II активу балансу у статті „Виробничі запаси”.

## ???

### Контрольні запитання

- 1 Що таке запаси і як вони класифікуються на будівельних підприємствах?
- 2 Які критерії визнання запасів?
- 3 Які фактичні витрати формують первісну вартість запасів, придбаних за плату?
- 4 Як визначається первісна вартість запасів, виготовлених власними силами будівельного підприємства?
- 5 Що таке подібні та неподібні активи? Наведіть приклади.
- 6 Як визначити первісну вартість запасів, придбаних у результаті обміну подібними та неподібними активами?
- 7 Які витрати виключаються із собівартості запасів?
- 8 Які методи оцінки вибуття запасів Ви знаєте?
- 9 У чому полягає сутність методу оцінки собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)?
- 10 У чому полягає сутність методу оцінки собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО)?
- 11 У чому полягає сутність методу оцінки ідентифікованої собівартості запасів?
- 12 У чому полягає сутність методу оцінки середньозваженої собівартості?
- 13 У чому полягає сутність методу оцінки нормативних затрат?
- 14 Якими документами оформлюється надходження запасів на будівельне підприємство безпосередньо від постачальників?
- 15 Якими документами оформлюється надходження на склад запасів власного виготовлення від підзвітних осіб?
- 16 Якими документами оформляється відпуск матеріалів зі складу?
- 17 Які рахунки використовуються для відображення наявності та руху запасів? Дайте загальну характеристику цих рахунків.
- 18 Як проводиться облік списання запасів у зв'язку з їх розкраданням та псуванням?
- 19 Поняття транспортно-заготівельних витрат. Які існують методи розподілу цих витрат?
- 20 Розкрийте суть методу прямого підрахунку.
- 21 Розкрийте суть методу середнього відсотка.
- 22 Які предмети належать до малоцінних та швидкозношуваних предметів? Вимоги стандартів, за якими класифікують МШП.
- 23 Які рахунки використовують для обліку МШП? Дайте їм характеристику.
- 24 Що необхідно для правильної організації обліку МШП на складі?
- 25 Які типові форми обліку оборотних МШП ви знаєте?



## 5 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ

### 5.1 Поняття грошових коштів та завдання їх обліку

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки.

Під *грошовими коштами* розуміють готівку, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Основними завданнями обліку грошових коштів є:

- здійснення контролю за дотриманням касової і розрахункової дисципліни, в тому числі за зберіганням, своєчасним надходженням і витрачанням отриманих в установах банку грошових коштів відповідно до їх цільового призначення;
- своєчасне і правильне оформлення документів і відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій щодо руху грошових коштів;
- проведення інвентаризації грошових коштів та відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Грошові кошти підприємства можуть зберігатися у банках або у вигляді готівки в касі підприємства.

**Каса** – спеціально обладнане та ізольоване приміщення, призначене для приймання і тимчасового зберігання готівки як в національній, так і в іноземній валютах, та інших грошових документів (грошові квитки, поштові марки, путівки тощо). Зберігання в касі готівки та інших цінностей, які не належать підприємству, забороняється.

У касі підприємства на кінець дня кошти можуть зберігатися тільки в межах ліміту, встановленого банком. **Ліміт каси** – це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня. Ліміт каси підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси, за рішенням керівника підприємства або уповноваженої ним особи. Правда, у дні видачі заробітної плати він може бути перевищений. Підприємство має право зберігати готівку в своїй касі, одержану в установі банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, сплатою пенсій, стипендій, дивідендів понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Готівка, одержана в установі банку на інші виплати, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день.

Ліміт каси встановлюється на один рік, і до дати його затвердження на поточний рік діє ліміт попереднього року. Проте у випадку звернення

підприємства протягом року за наявності обґрунтованих причин ліміт може переглядатися.

Основним документом, що регулює ведення касових операцій на підприємстві, є «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.04р. № 637.

Перевірки додержання порядку ведення касових операцій здійснюють органи державної податкової служби України, державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства внутрішніх справ України, фінансові органи (до 1.09.2001 р. такі перевірки мали право здійснювати і комерційні банки).

Відповідальність за дотримання касової дисципліни покладається на керівника. Приймання та видачу готівкових коштів у касі здійснює касир або особа на це уповноважена. Доцільно мати посадову інструкцію касира з переліком його прав та обов'язків. Касир, як і будь який інший працівник підприємства, під розпис повинен бути ознайомлений з посадовою інструкцією. Такий документ розробляється підприємством самостійно і затверджується керівником.

## 5.2 Документування касових операцій

Операції з обігу готівки в касі підприємства відображають в обліку і оформляють документально. Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням платіжних карток, іншими касовими документами, які підтверджують факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівкових коштів.

Розрахунки готівкою підприємств між собою та з фізичними особами проводяться із застосуванням прибуткових та видаткових касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів, а також рахунків-фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

*При надходженні* грошей до каси виписується *прибутковий касовий ордер (ПКО)* і видається квитанція. ПКО підписує головний бухгалтер підприємства або особа, уповноважена керівником підприємства. Видавати на руки платнику готівки оформлений ПКО заборонено. Касиру цей документ передає бухгалтер підприємства.

Приймання готівки за допомогою ПКО можна оформити тільки безпосередньо у день його складання. Якщо документ не встигли оплатити цього дня, то касир повертає його бухгалтеру, а той анулює ПКО. Наступного разу платнику виписують новий документ.

Для платника документом, що підтверджує оплату товару (послуг), є квитанція до ПКО (відривна частина ПКО). Він одержить її на руки після того, як внесе готівку до каси підприємства-одержувача. На квитанції до ПКО обов'язково повинна бути печатка одержувача.

Оплачений ордер і додані до нього документи погашають штампом „Оплачено”, зазначивши поряд з відбитком або безпосередньо на ньому дату оплати (число, місяць і рік).

При надходженні готівкових коштів до каси можна виділити два таких значних джерела як *отримання готівки з кас банківських установ та надходження готівки у вигляді виручки*.

Підприємство одержує готівку з власних рахунків в установі банку за розрахунковим чеком (з чітким формулюванням суті операції, яка здійснюватиметься) у межах наявних коштів і зобов'язані витратити її винятково на цілі, які визначені у грошовому чеку та не суперечать чинному законодавству України. Якщо готівка одержана в банку і не використана за призначенням, то вона підлягає поверненню до банку або дозволяється залишити її в межах установленого ліміту в касі з обов'язковим використанням в подальшому на потреби, для яких її було взято.

Для своєчасного одержання в установі банку потрібної суми готівки підприємство у встановлений банком строк має попередити письмово (заповнити касову заявку) або усно установу банку про необхідну суму коштів у банкнотах та розмінній монеті.

Отримання грошей з банку здійснюється через касира або іншу уповноважену на те особу по грошовому чеку, виписаному на її ім'я.

При надходженні готівки у вигляді виручки підприємству дозволяється використовувати виручку від реалізації на свої господарські потреби. Але при наявності податкової заборгованості вони не мають права вільно розпоряджатися своєю готівкою як інші підприємства.

**Сума готівкового розрахунку** одного підприємства з іншим підприємством через їх каси **не має перевищувати десяти тисяч гривень** протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

**Видача готівки з каси** підприємства провадиться за **видатковими касовими ордерами (ВКО)** або за належно оформленими **платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями**. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер або особи, які на це уповноважені.

Готівку можна видати тільки тій особі, чиє прізвище зазначене у ВКО. Одержувач, отримавши гроші на руки, проставляє у документі дату і свій підпис. Якщо гроші потрібно видати третій особі, то одержувачу необхідно оформити на неї довіреність.

Вибуття готівкових коштів з каси може бути внаслідок таких господарських операцій:

➤ *видача з каси підприємства виручки для здавання її до банківської установи.* Ця операція оформлюється видатковим касовим ордером з відображенням в касовій книзі. Окрім касового ордера ще оформляють заявку на внесення готівки. В ній вказується дата операції, хто і через кого здає кошти, суму готівки. Даний документ складається із трьох частин. Перша частина (квитанція) видається касиру, що свідчить про здавання виручки до установи банку, за підписами бухгалтера і касира установи, засвідчена печаткою установи банку;

➤ *виплата заробітної плати,* виплата заробітної плати провадиться на підставі платіжної відомості, при цьому видатковий касовий ордер не складається;

➤ *виплата коштів за виконані роботи, надані послуги.* Сума готівки, сплачена протягом одного дня одному підприємству, не повинна перевищувати десять тисяч гривень за одним або кількома платіжними документами. Кількість підприємств, з якими провадяться розрахунки, впродовж дня не обмежується.

➤ *видача коштів у підзвіт.* Згідно з положенням, гроші можуть видаватися під звіт за умови, що даний працівник повністю відзвітував за раніше видані йому суми. Для цього він повинен скласти авансовий звіт про використання одержаних грошей і разом з підтвердженими документами і невикористаним залишком готівки здати його до бухгалтерії у такий строк – до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому працівник:

- повернувся з відрядження;
- завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням і за рахунок роботодавця, який видав готівку під звіт.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначають підставу для їх складання та додані до них документи. ПКО і видаткові документи підлягають реєстрації в *Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів (форма № КО-3)* до передачі їх до каси. Приймання і видача готівки за касовими ордерами можуть провадитися тільки в день їх складання.

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в касовій книзі.

**Касова книга** – обліковий реєстр, призначений для обліку касових операцій касиром підприємства. В касовій книзі в хронологічній послідовності відображається витрачання і надходження готівки. Призначення цієї книги – слідкувати за поточним рахунком у банку, щоб власник мав щоденну інформацію про рух готівки, яка є джерелом існування підприємства.

Щодня в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, визначає залишок готівки в касі на наступне число і передає до бухгалтерії звіт касира.

**Звіт касира** – це документ, який має вигляд відривного аркушу касової книги з додатком прибуткових і видаткових касових документів, що передається касиром підприємства до бухгалтерії.

### 5.3 Облік грошових коштів в касі

Для обліку готівки в плані рахунків передбачено **активний рахунок 30 „Каса”**. Він має такі субрахунки:

**301 „Каса в національній валюті”**

**302 „Каса в іноземній валюті”**.

За **дебетом** рахунку відображають надходження готівкових коштів, а за **кредитом** - їх використання. Сальдо може бути тільки дебетове, що відображає залишок грошей у касі.

За **дебетом** рахунок **30 „Каса”** кореспондує з **кредитом** рахунків: **31 „Рахунки в банках”**, - готівка отримана касиром з банку для різних виплат; **372 „Розрахунки з підзвітними особами”**, - готівка повернута підзвітними особами; **377 „Розрахунки з іншими дебіторами”** – повернення коштів дебіторами; **70 „Доходи від реалізації”** – готівка, що надійшла як виручка від реалізації тощо. Кореспонденції за дебетом рахунку «Каса» подані в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Надходження грошових коштів у касу

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Отримання готівки в касу з банку на заробітну плату, відрядження або інші потреби	301	311, 313
2. Отримання готівки в касу в іноземній валюті з валютного рахунку на відрядження або інші потреби	302	312, 314
3. Отримання грошових коштів в касу від реалізації будівельної продукції, робіт, послуг	301	70
4. Отримання грошових коштів у касу як доходів від реалізації оборотних і необоротних активів, відшкодування раніше списаних активів, одержання дивідендів тощо	301	71, 73, 74
5. Отримання грошових коштів у касу як погашення дебіторської заборгованості за продукцію, роботи	301	36
6. Отримання грошових коштів у касу як повернення виданих авансів	301	371
7. Отримання грошових коштів у касу як повернення невикористаних підзвітних сум	301, 302	372
8. Отримання грошових коштів у касу як погашення векселів	301	34
9. Отримання грошових коштів у касу як погашення заборгованості учасників по внесках до статутного капіталу	301	46
10. Отримання грошових коштів у касу як погашення іншої дебіторської заборгованості	301	377

За кредитом рахунок 30 кореспондує з дебетом рахунків: 66 „Розрахунки з оплати праці” – готівка виплачена як заробітна плата персоналу; 372 „Розрахунки з підзвітними особами” – видача коштів під звіт; 31 „Рахунки в банку” – здана готівка в банк або інкасаторам і зарахована на поточний рахунок протягом 24 годин; 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут” – оплачені з каси різні витрати; 377 „Розрахунки з іншими дебіторами” – видача готівки різним дебіторам; 65 „Розрахунки за страхуванням” – розрахунки з органами соціального страхування тощо. Кореспонденції щодо кредиту рахунку «Каса» подана в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 – Вибуття грошових коштів з каси

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Внесена на розрахунковий рахунок готівка	311	301
2. Внесена на валютний рахунок готівка	312	302
3. Виплачена з каси робітникам зарплата	661	301
4. Видані з каси грошові кошти підзвітним особам на відрядження, придбання необхідних виробничих запасів	372	301
5. Сплачена готівкою заборгованість постачальникам	63	301
6. Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	15	301
7. Погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами	68	301
8. Сплачені з каси нараховані дивіденди	671	301
9. Погашено готівкою раніше виданий короткостроковий вексель	62	301
10. Сплачені готівкою загальновиробничі, адміністративні, збутові витрати	91, 92, 93	301

Облік наявності, руху та залишків готівки в іноземній валюті в касі підприємства здійснюють на рахунку 30 на таких субрахунках:

**302** „Каса підприємства в іноземній валюті”;

**304** „Операційна каса в іноземній валюті”.

Облік валютних коштів і валютних операцій мало чим відрізняється від обліку гривневої готівки. Він має лише одну особливість: його належить вести в національних грошових одиницях. Така необхідність впливає із загальноприйнятих вимог до складання бухгалтерського балансу.

Оскільки рух готівки в іноземній валюті здійснюється за умов валютного курсу, що змінюється, то при проведенні касових операцій закономірне виникнення курсових різниць, які відображаються у складі доходів та витрат підприємства. Залишки валютної готівки в касі на кінець звітного періоду перераховуються за обмінним офіційним курсом,

встановленим НБУ і результати перерахунку, відповідно, відносяться до позитивних чи негативних курсових різниць.

Не менше одного разу на квартал здійснюється інвентаризація грошових коштів. Матеріальна відповідальність за збереження коштів і ведення касових операцій покладена на касира, з яким укладають договір про матеріальну відповідальність.

Виявлені надлишки грошових коштів оприбутковуються до каси, що відображається записом:

***Дт 30 „Каса”***

***Кт 719 „Інші доходи від операційної діяльності”***

Якщо в результаті інвентаризації грошових коштів виявлено нестачу, то в бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи:

- ✓ відображення суми нестачі

***Дт 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”***

***Кт 30 „Каса”***

- ✓ погашення нестачі грошовими коштами

***Дт 30 „Каса”***

***Кт 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”***

- ✓ утримання суми нестачі із заробітної плати

***Дт 66 „Розрахунки з оплати праці”***

***Кт 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”***

Синтетичний облік готівки здійснюють у журналі-ордері №1. Для обліку операцій за дебетом рахунку 30 передбачена відомість 1.1, де реєструються всі надходження; операції з кредиту рахунку 30 відображаються у ж/о №1, розділ І. Наприкінці місяця у відомості визначають сальдо на кінець місяця і звіряють із залишком грошей на кінець дня у касовому звіті.

#### **5.4 Облік коштів на рахунках у банках**

Згідно із законодавством нашої країни всі підприємства, об'єднання, організації і установи, незалежно від організаційно-правових форм і сфери своєї діяльності, зобов'язані зберігати вільні грошові кошти в установах банків на поточних рахунках різного характеру.

**Поточні рахунки** – це рахунки, які відкриваються в уповноважених установах банків підприємствами усіх видів та форм власності для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства.

Документи, які необхідні для відкриття поточного рахунку підприємства, розглянуті в підрозділі 1.2.

Підприємство має право відкрити поточні та депозитні рахунки як в національній, так і в іноземній валюті.

Суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків за своїм вибором і згодою банків.

У випадку відкриття двох і більше поточних рахунків у національній валюті власник рахунку протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття наступного рахунку визначає один з рахунків у національній валюті як основний, на якому буде обліковуватись заборгованість, що списується у беззаперечному порядку, і повідомляє номер цього рахунку податковому органу, де він зареєстрований як платник податків.

Всі банківські операції оформляються стандартними первинними документами:

**платіжним дорученням** – це розпорядження обслуговуючому банку про перерахування певної суми на рахунок іншого підприємства. Ініціатором платежу виступає платник;

**платіжною вимогою-дорученням** – це комбінований документ, який містить вимогу постачальника до покупця сплатити вартість поставленої йому за договором продукції та доручення платника банку перерахувати з його рахунку зазначену суму;

**грошовим чеком** - це документ, який містить розпорядження власника рахунку банку про видачу з поточного рахунку підприємства вказаної суми грошей готівкою.

Підприємство періодично отримує від банку виписку з поточного рахунку, тобто перелік здійснених ним за звітний період операцій.

**Виписка банку** – документ, що видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку.

Необхідно пам'ятати, що банк, зберігаючи кошти підприємства на рахунку, вважає себе боржником, тому залишок коштів та їх надходження банк записує за кредитом (збільшення кредиторської заборгованості), а списання, видачу коштів – за дебетом. Отже, у виписці за дебетом відображається списання коштів з рахунку і, відповідно, за кредитом – їх надходження на рахунок.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках у банку і можуть бути використані на поточні операції, призначено рахунок **31 „Рахунки в банках”**, який має такі субрахунки:

- **311 „Поточні рахунки в національній валюті”**
- **312 „Поточні рахунки в іноземній валюті”**
- **313 „Інші рахунки в банку в національній валюті”**
- **314 „Інші рахунки в банку в іноземній валюті”**.

**За дебетом рахунок 31** кореспондує з **кредитом** рахунків:

**16 „Довгострокова дебіторська заборгованість”, 37 „Розрахунки з різними дебіторами”** – при надходженні коштів на рахунки в банках в погашення дебіторської заборгованості;

**36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”** – при оплаті покупцями раніше одержаних ними товарів, робіт, послуг;



**50** „Довгострокові позики”, **60** „Короткострокові позики” – при одержанні довгострокових та короткострокових позик;

**69** „Доходи майбутніх періодів” – при одержанні доходів майбутніх періодів;

**70** „Доходи від реалізації”, **71** „Інший операційний дохід”, **72** „Доход від участі в капіталі”, **73** „Інші фінансові доходи” – при одержанні на рахунок різних доходів (виручки від реалізації продукції, доходу від реалізації оборотних активів, доходу від спільної діяльності, дивідендів тощо).

**За кредитом рахунок 31** кореспондує з **дебетом** таких рахунків:

**30** „Каса” – при передачі коштів в касу;

**37** „Розрахунки з різними дебіторами” – при здійсненні передоплати постачальникам;

**50** „Довгострокові позики”, **51** „Довгострокові векселі видані”, **62** „Короткострокові векселі видані”, **64** „Розрахунки за податками і платежами”, **65** „Розрахунки за страхуванням”, **66** „Розрахунки з оплати праці” – при погашенні заборгованості перед банком, бюджетом, органом соціального страхування, працівниками з нарахованої заробітної плати тощо.

Операції з рахунку **31** „Рахунки в банках” відображають на підставі перевірених виписок банку і грошових документів, доданих до них. Якщо у виписках банку виявляються операції, помилково проведені на рахунок **31**, то вони відображаються відповідно за дебетом або кредитом рахунку **31** в кореспонденції з рахунком **374** „Розрахунки за претензіями”. Про помилки письмово сповіщають установу банку і вимагають їх виправлення.

Операції з надходження коштів на рахунки в банках реєструються у відомості 1.2, операції з витрачання коштів – в журналі-ордері №1, розділ III, які будуються аналогічно відомості 1.1 і журналу-ордеру №1, розділ I.

## **5.5 Облік операцій в іноземній валюті**

**Операція в іноземній валюті** – це операція, сума якої позначена в іноземній валюті, або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Зокрема, операції в іноземних валютах мають місце, коли підприємство:

- купує або реалізує продукцію, роботи, послуги, ціна на які позначена в іноземній валюті;
- надає або отримує позику, за якою сума, що підлягає відповідно отриманню або сплаті, позначена в іноземній валюті;
- стає стороною невиконаного валютного контракту;

- іншим чином купує або реалізує активи чи приймає або погашає зобов'язання, позначені в іноземній валюті.

Кошти в іноземній валюті обліковуються окремо по кожній валюті, яка перераховується в національну валюту України. Банк надає підприємству виписки у валюті та гривнях, на підставі яких здійснюються записи в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік іноземної валюти, яка зберігається в установах банків, ведеться на рахунку **31** у розрізі таких субрахунків:

- **312** „Поточні рахунки в іноземній валюті”
- **314** „Інші рахунки в банку і іноземній валюті”.

Особливості обліку валютних коштів на рахунку **31** виникають через необхідність одночасно вести записи в національній грошовій одиниці і у валюті розрахунків і платежів окремо за кожною іноземною валютою. Сума національної валюти визначається шляхом перерахунку відповідної суми іноземної валюти за курсом НБУ, який діє на дату проведення операції.

Облік операцій в іноземній валюті містить чотири основні аспекти:

- первісне відображення операції (виникнення заборгованості);
- відображення статей в іноземній валюті у балансі на звітну дату;
- визнання курсових різниць;
- відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку відповідної суми іноземної валюти із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Статті балансу в іноземній валюті перераховуються у валюту звітності підприємства залежно від того, чи є ця стаття монетарною або немонетарною.

До **монетарних статей** належать грошові кошти, а також активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій чи визначеній сумі грошей (дебіторська та кредиторська заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами, фінансові інвестиції).

Всі інші статті балансу є немонетарними. До них відносяться основні засоби, нематеріальні активи, запаси, витрати і доходи майбутніх періодів, статті власного капіталу тощо.

Немонетарні статті звичайно перераховуються за історичним валютним курсом, тобто курсом на момент їх визнання в балансі крім немонетарних статей в іноземній валюті, що були переоцінені за справедливою вартістю.

На кожну дату балансу:

- монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

- немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

- немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Унаслідок зміни валютних курсів виникає курсова різниця, тобто, коли оцінка монетарної статті на певну дату здійснюється з використанням валютного курсу, відмінного від курсу, що був використаний на дату попередньої оцінки.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Курсові різниці, що виникають при перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей операційної діяльності, відображаються у складі інших доходів або витрат операційної діяльності.

Курсові різниці, які є наслідком перерахунку монетарних статей інвестиційної або фінансової діяльності, відображаються у складі інших доходів або витрат звичайної діяльності за винятком курсових різниць щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами країни.

У бухгалтерському обліку **нарахування курсової різниці при збільшенні курсу** відображається таким чином:

✓ на рахунках активів:

*Дт 16 „Довгострокова дебіторська заборгованість”,*

*302 „Каса в іноземній валюті”,*

*312 „Поточні рахунки в іноземній валюті”,*

*362 „Розрахунки з іноземними покупцями” тощо*

*Кт 714 „Дохід від операційної курсової різниці”*

або

*744 „Дохід від неопераційної курсової різниці”;*

✓ на рахунках зобов'язань:

*Дт 945 „Втрати від операційної курсової різниці”*

або

*974 „Втрати від неопераційних курсових різниць”*

*Кт 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”,*

*55 „Інші довгострокові зобов'язання”,*

*602 „Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”,*

*632 „Розрахунки з іноземними постачальниками” тощо.*

Зменшення курсу іноземної валюти відображається зворотними проводками: для рахунків активів з використанням субрахунку **945 „Втрати від операційної курсової різниці”**, для рахунків зобов'язань – з використанням субрахунку **714 „Дохід від операційної курсової різниці”**.

Для відображення операцій, здійснених у іноземній валюті, використовується *журнал 1* і відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій.

## 5.6 Поняття грошових документів та їх облік

*Грошовими документами* вважаються документи, що знаходяться в касі підприємства: оплачені путівки в санаторії, пансіонати і будинки відпочинку, поштові марки, проїзні квитки, бланки довіреностей тощо.

Облік грошових документів ведеться за номінальною вартістю та за фактичною купівельною ціною *на рахунку 33 „Інші кошти”*.

При придбанні грошових документів в бухгалтерському обліку здійснюють запис

*Дт 331 „Грошові документи в національній валюті”*

*Кт 30 „Каса”, 31 „Розрахунки в банках” та інших залежно від того, які кошти були використані для оплати.*

У разі списання грошових документів бухгалтерський запис робиться за *кредитом* рахунку *33* та за дебетом рахунку, що залежить від характеру відповідної операції. Наприклад:

- ✓ при списанні вартості путівки до санаторно-курортних установ

*Дт 949 Кт 331*

- ✓ при списанні поштових марок, використаних для відправлення кореспонденції підприємства

*Дт 92 Кт 331*

В будівництві у зв'язку з розкидом об'єктів працівникам для виконання виробничих завдань у робочий час видають проїзні квитки. У бухгалтерському обліку проїзні квитки вважаються грошовими документами, тому вартість їх придбання обліковують на субрахунку *331 „Грошові документи в національній валюті”*, а розрахунки з працівниками за видані проїзні квитки – на субрахунку *372 „Розрахунки з підзвітними особами”*.

Видачу та повернення проїзних квитків *не* оформляють прибутковими чи видатковими касовими ордерами, оскільки ці форми первинних документів покликані підтверджувати касові операції, а типових форм не передбачено. Тому доцільно вести *книгу обліку руху проїзних квитків*, в якій будуть зазначені: П.І.Б. працівників, які одержують і повертають проїзні квитки, дати їх видачі (повернення), особисті підписи працівників, посилання на номер маршрутного листа, в якому відображена мета виробничої поїздки.

Вартість проїзних квитків після закінчення строку їх використання відносять на витрати підприємства від операційної діяльності на рахунок відповідного виду витрат залежно від функціональних обов'язків

працівника. Підставою для збільшення витрат слугує акт про списання проїзних квитків, який складений у довільній формі і містить усі обов'язкові реквізити первинного документа.

У бухгалтерському обліку операції придбання і щоденної видачі в робочий час проїзних квитків працівникам для вирішення господарських завдань підприємства будуть мати такий вигляд (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3 – Облік проїзних квитків, що видаються працівникам на час поїздки протягом робочого дня

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Оплачено вартість проїзних квитків	371	311
2. Одержано проїзні квитки	331	371
3. Видано працівникам із каси підприємства проїзні квитки протягом робочого дня	372	331
4. Повернено до каси підприємства проїзні квитки	331	372
5. Віднесено на витрати вартість проїзних квитків після закінчення строку їх дії	92	331
6. Списано витрати на фінансовий результат в кінці звітного періоду	791	92

*На субрахунках 333 „Грошові кошти в дорозі в національній валюті” та 334 „Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті” обліковуються грошові кошти (переважно грошова виручка), внесені до кас банків, ощадних кас чи кас поштових відділень для зарахування на поточний рахунок підприємства, але ще не зараховані за призначенням. За *дебетом* цих рахунків відображаються суми, що здані до банку, за *кредитом* – суми, зараховані на поточні рахунки.*

Операції щодо рахунку 33 „Інші кошти” відображаються в журналі-ордері №1, розділ V і відомості 1.3.

## ???

### Контрольні запитання

- 1 Дайте визначення грошових коштів
- 2 Які основні завдання обліку грошових коштів?
- 3 Що таке ліміт каси? З якою метою він створюється?
- 4 На кого покладається відповідальність за дотриманням касової дисципліни?
- 5 Якими первинними документами оформляються касові операції? Охарактеризуйте їх.
- 6 Назвіть основні джерела надходження готівкових коштів до каси.
- 7 Які господарські операції призводять до вибуття готівкових коштів з каси?

- 8 Хто несе матеріальну відповідальність за збереження коштів і ведення касових операцій?
- 9 Яке призначення касової книги?
- 10 Які рахунки використовуються для обліку касових операцій?
- 11 Вкажіть основні господарські операції, які відображаються з використанням цих рахунків.
- 12 В якому реєстрі бухгалтерського обліку здійснюється синтетичний облік готівки?
- 13 Дайте характеристику первинних документів, якими оформляються всі банківські операції.
- 14 Які рахунки використовуються для обліку грошових коштів у банках і як відображається їх облік?
- 15 Які особливості обліку грошових коштів в іноземній валюті?
- 16 Що відноситься до монетарних і немонетарних статей?
- 17 Дайте поняття курсової різниці і покажіть, як відображається її нарахування в бухгалтерському обліку.
- 18 Що таке грошові документи і як ведеться їх облік?
- 19 Поясніть облік проїзних квитків на підприємстві.
- 20 В якому журналі-ордері відображаються операції з рахунку 33 „Інші кошти” ?

## 6 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

### 6.1 Визначення та класифікація фінансових інвестицій

**Фінансові інвестиції** – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Під час визнання фінансових інвестицій в обліку і звітності слід користуватися тими самими критеріями, що й при визнанні будь-якого іншого активу, тобто:

- можливістю надходження у майбутньому економічної вигоди;
  - достовірною оцінкою.
- Фінансові вкладення здійснюються з **метою**:
- отримання відповідного доходу, у вигляді дивідендів, одержаних протягом інвестиційного періоду та доходу від зростання ринкової вартості цінних паперів, що знаходяться у власності інвестора. Так, інвестори зацікавлені у розширенні підприємства, оскільки це призводить до зростання ринкової вартості паперів;

- здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, тобто з метою отримання можливості повністю або частково контролювати виробничу чи фінансову діяльність об'єкта інвестицій;
- отримання податкових пільг з інвестицій.

Фінансове інвестування здійснюється підприємством в таких основних формах:

- внесення капіталу до статутних фондів спільних підприємств;
- надання позик іншим юридичним і фізичним особам;
- внесення капіталу в різноманітні види цінних паперів, що вільно обертаються на фондовому ринку;
- внесення грошових коштів на депозити в комерційні банки.

Фінансові вкладення можуть здійснюватися підприємствами як за рахунок власних коштів, так і за рахунок тимчасово залучених коштів і зобов'язань. До власних джерел фінансових вкладень відносяться кошти резервного капіталу; додаткового капіталу (в частині емісійного доходу та фінансової допомоги); нерозподіленого (чистого) прибутку, а також невикористані амортизаційні відрахування на оновлення основних засобів та нематеріальних активів.

До тимчасово залучених засобів відносяться позикові кошти (кредити банків та позики інших юридичних і фізичних осіб); кошти цільового фінансування; аванси, одержані підприємством під продукцію, роботи, послуги, виробництво яких ще не здійснено або які виконані в незначних розмірах; кредиторська заборгованість, строк сплати якої в даний період не настав тощо.

У балансі відповідно до вимог П(С)БО 2 „Баланс” фінансові інвестиції класифікують на **довгострокові та поточні**.

**Довгострокові** - призначені для утримання на строк більше одного року, а також ті, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. Вони відображаються в статті розділу I балансу „Необоротні активи”.

Розрізняють довгострокові фінансові інвестиції, що надають право власності (інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного капіталу) та інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (боргові цінні папери, довгострокові векселі, інше).

**Поточні** - призначені для утримання на строк до одного року. Ці фінансові інвестиції розглядаються як поточні активи і відображаються в статті II балансу „Оборотні активи”.

Поточні фінансові інвестиції можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, тобто в будь-який момент можуть бути вільно перетворені на гроші.

Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які для цілей фінансової звітності визначаються еквівалентами грошових коштів.

**Еквіваленти грошових коштів** – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. До них відносять поточні інвестиції, початковий строк погашення яких не перевищує 3-х місяців і відносно яких існує впевненість у тому, що вони не зменшать свою вартість протягом періоду їх чинності.

У фінансовій звітності еквіваленти грошових коштів відображаються разом із грошовими коштами в статті балансу „Грошові кошти та їх еквіваленти” (рядки 230-240).

## 6.2 Види фінансових інвестицій

*До фінансових інвестицій* відносяться: акції, облігації, депозитні сертифікати, казначейські зобов’язання, інші цінні папери.

*Акція* – це безстроковий цінний папір без визначення строку обігу, що засвідчує внесок до статутного капіталу акціонерного товариства і дає право на отримання частини доходу акціонерного товариства у вигляді дивідендів, а також на участь в управлінні товариством.

Акції поділяються

за типами на:

*іменні акції* – цінні папери із зазначенням власника, якому належать права, засвідчені у цінному папері;

*акції на пред’явника* - цінні папери без зазначення власника. Права, засвідчені у цінному папері, належать пред’явнику акції;

за категоріями на:

*прості акції* – пайові цінні папери, що дають власнику право на участь в управлінні товариством та розподілі чистого прибутку після виплати дивідендів з привілейованих акцій;

*привілейовані акції* - пайові цінні папери, що дають власнику переважне право на отримання дивідендів та пріоритетне, порівняно з власниками простих акцій, право на участь у розподілі майна товариства в разі його ліквідації, на фіксованій у процентах до номінальної вартості щорічно сплачуваній дивіденд. Власники привілейованих акцій не мають права брати участь в управлінні товариством, якщо інше не передбачене його статутом. Сума привілейованих акцій обмежена 10% (десятьма) всього статутного фонду акціонерного товариства.

Можна зробити такий висновок, що від звичайної акції привілейована відрізняється тим, що сума дивідендів з неї фіксована і складає певний відсоток від номінальної вартості акції, тобто не залежить від поточного прибутку підприємства.

У випадку недостатності прибутку виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок резервного фонду



підприємства. Величина дивідендів із звичайних акцій нефіксована, вона залежить від отриманого прибутку.

**Облігації** – це цінні папери, що засвідчують внесення їх власником грошових коштів і підтверджують зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість у передбачений строк із виплатою фіксованого відсотка, якщо інше не передбачене умовами випуску. Тобто, вони є терміновим борговим зобов'язанням з фіксованим процентом, за допомогою якого держава і місцеві органи, а також підприємства мобілізують фінансові ресурси.

Випускати облігації можуть як уряд та місцеві органи влади, так і окремі підприємства. На відміну від акції, облігація не дає її власникові права на участь в управлінні підприємством.

Акціонерними товариствами випускаються облігації на суму, що не перевищує 25% встановленого фонду. Сплата відсотків з облігацій підприємств здійснюється щорічно.

**Депозитний сертифікат** – свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право власника (тільки юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску і відсотків з нього. Тобто це – інвестиційний контракт (на доведення якого і отримується сам сертифікат), який може бути придбаний в банку за гроші. Він задовольняє такі умови: обмежений строк інвестиції (граничний – 1 рік); гарантована величина доходу на інвестицію (як правило, у відсотках від суми інвестиції).

Депозитні сертифікати може випускати тільки банк в письмовій формі, вони не можуть бути розрахунковим або платіжним засобом за товари та послуги.

**Казначейські зобов'язання** – вид цінних паперів на пред'явника, що засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету і дають право на отримання фінансового доходу.

### 6.3 Методи оцінки фінансових інвестицій

Оцінка та облік інвестицій здійснюються за кожною інвестицією. Під час оприбуткування фінансові інвестиції оцінюють та відображають за їх **фактичною собівартістю**, яка складається з ціни придбання інвестиції, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції. При цьому суми податку на додану вартість, сплачені або нараховані (які входять в суму комісійної винагороди та інших оподатковуваних витрат, пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій), до складу первісної вартості не відносяться, а включаються до складу податкового кредиту.

Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання (таблиця 6.1).

Таблиця 6.1 – Первісна оцінка фінансової інвестиції відповідно до умов її надходження

Умови надходження фінансової інвестиції	Особливості визначення собівартості
Придбання з оплатою грошовими коштами	Ціна придбання + комісійна винагорода + мито + податки, збори, обов'язкові платежі + інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції
Обмін на цінні папери власної емісії	Справедлива вартість переданих цінних паперів
Обмін на інші активи	Справедлива вартість переданих активів

Оскільки більшість фінансових інвестицій перебувають в обігу на ринку, то об'єктивним індикатором їх справедливої вартості прийнято вважати ринкову ціну – біржові котирування, ціни угод, укладених у позабіржових системах, ринкові валютні курси тощо.

В процесі господарської діяльності вартість фінансових інвестицій змінюється, тому важливим є питання правильної оцінки на дату складання балансу. При складанні звітності використовуються такі **три методи оцінки**:

- за справедливою вартістю;
- за амортизованою собівартістю;
- за методом участі в капіталі.

**Оцінка за справедливою вартістю.** Суть даної оцінки полягає в тому, що фінансова інвестиція на дату балансу оцінюється за вартістю, що дорівнює сумі, за якою може бути здійснена реалізація фінансової інвестиції в результаті між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

За справедливою вартістю фінансові інвестиції відображаються, коли:

- інвестиції придбані та утримуються виключно з метою їх наступного перепродажу протягом короткострокового періоду;
- асоційоване підприємство (або спільне підприємство) здійснює свою діяльність в умовах, які суттєво обмежують її здатність передавати кошти інвестору (учаснику спільного підприємства) протягом довгострокового періоду.

**Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.** За цим методом обліковують інвестиції (боргові цінні папери), які не призначені для продажу і купляються з метою одержання доходу у вигляді відсотків та утримуються підприємством до їх погашення (інвестиції в облігації, векселі).

Порядок оцінки фінансових інвестицій за даним методом полягає в тому, що різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Підприємства купують фінансові інвестиції (цінні папери) за вартістю, яка є нижчою або вищою від номінальної вартості (вартість випуску). Якщо вартість придбання більша від номінальної вартості, то дана різниця називається **премією** (виплачується продавцю), у випадку, якщо вартість придбання менша за номінальну вартість, то дана різниця називається **дисконтом**.

Оскільки такі інвестиції будуть погашатися за номінальною вартістю, то до дати погашення сума інвестицій повинна бути доведена до номінальної вартості. **Процедура доведення вартості інвестиції, купленої з дисконтом або премією, до номінальної вартості (вартості погашення) є амортизацією.** Амортизація нараховується інвестором протягом періоду з дати придбання інвестиції до дати її погашення. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає одержанню, і відображається у складі інших фінансових доходів (у випадку дисконту) або інших фінансових витрат (у випадку премії) з одночасним збільшенням або зменшенням балансової ставки інвестиції.

Для визначення амортизації дисконту чи премії розраховується **ефективна ставка інвестиції**, яка визначається діленням суми річного відсотка чи дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

**Метод участі в капіталі.** Згідно з цим методом балансова вартість інвестицій відповідно збільшується чи зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Він застосовується для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, якщо вони не утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання і ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

#### **6.4 Облік придбання та реалізації фінансових інвестицій**

*Для обліку довгострокових фінансових інвестицій використовується рахунок 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”. Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації*

державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

За **дебетом** рахунку відображається вартість довгострокових інвестицій, за **кредитом** – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методам участі в капіталі.

Рахунок **14** „Довгострокові фінансові інвестиції” має такі субрахунки:

- **141** „Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”;
- **142** „Інші інвестиції пов’язаним сторонам”;
- **143** „Інвестиції непов’язаним сторонам”.

Фінансові вкладення в акції акціонерних товариств, в статутні капітали ТОВ обліковуються за фактичними витратами інвестора.

Фактичні витрати на придбання акцій інших підприємств попередньо збираються на рахунку **15** „Капітальні інвестиції”. Із визначенням фактичних витрат вартість фінансових вкладень перераховують з **кредиту** рахунку **15** „Капітальні інвестиції” відповідно в **дебет** рахунків **14** „Довгострокові фінансові інвестиції” та **35** „Поточні фінансові інвестиції”.

Акції інших акціонерних товариств купуються підприємством за кошти і відображаються в обліку за фактичними витратами незалежно від номінальної вартості.

### **Приклад 1**

Підприємство „Будівельник” придбало на фондовій біржі з оплатою грошовими коштами для тривалого утримання акції ВАТ „Маяк” на суму 50 000 грн. за ринковою вартістю (1 грн. за акцію). Номінальна вартість однієї акції 50 коп. Послуги біржі обійшлися у 540 грн., у тому числі ПДВ – 90 грн. Загальна кількість акцій, випущених ВАТ „Маяк”, становить 500 000. Бухгалтерський облік у інвестора наведено у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2 – Придбання фінансової інвестиції з оплатою грошовими коштами

<b>Первинний документ</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	<b>Сума, грн.</b>
Виписка банку	Придбано акції	<b>153</b>	<b>311</b>	50000
Рахунок	Відображення вартості послуг біржі	<b>153</b>	<b>685</b>	450
Податкова накладна	Відображено податковий кредит щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>685</b>	90
Платіжне доручення	Оплачено послуги біржі	<b>685</b>	<b>311</b>	540
Акт	Оприбуткування довгострокової фінансової інвестиції	<b>143</b>	<b>153</b>	50450

В цьому прикладі оприбуткування довгострокових фінансових інвестицій відображено за субрахунком **143** „Інвестиції непов’язаним

сторонам”, оскільки частка акцій ВАТ „Маяк”, яка належить інвестору (підприємству „Будівельник”), становить лише 10%.

Розглянемо приклад придбання фінансової інвестиції в обмін на цінні папери власної емісії.

### **Приклад 2**

ВАТ „Перлина” погасило своє зобов’язання по внесках до статутного капіталу ВАТ „Діадема” в сумі 2000 грн. (з них 1980 грн. – номінальна вартість акцій, 20 грн. – емісійний дохід) облигаціями власної емісії (термін погашення – 3 роки, номінальна вартість – 2000 грн.). ВАТ „Перлина” та ВАТ „Діадема” не є пов’язаними сторонами. Облігації утримуватимуться до терміну їх погашення. Ця операція буде відображена в обліку ВАТ „Діадема” записом:

**Дт 143 „Інвестиції непов’язаним сторонам”** – 2000 грн.

**Кт 46 „Неоплачений капітал”** - 2000 грн.

Внески до статутних капіталів товариств, підприємств відображаються за **дебетом** рахунку **14 „Довгострокові фінансові інвестиції”** та за **кредитом** рахунків, на яких враховувались цінності, передані в рахунок внеску до статутних капіталів.

Вкладення до статутного капіталу інших підприємств, платежі за придбання акцій можуть за домовленістю сторін вноситися у формі передачі будь-якого майна. Майно, що передається, оцінюється за домовленістю сторін. Оцінка підтверджується висновком незалежного експерта. За цією оцінкою визначається частка (пай) вкладення до статутного капіталу або кількість придбаних акцій. В бухгалтерському обліку інвестора передане майно оцінюється за фактичною балансовою вартістю на дату передачі. Майно, що передане в рахунок вкладу до статутного капіталу у вигляді частки (паю), відображається в обліку за його залишковою балансовою вартістю.

Придбані корпоративні права шляхом обміну на інші активи відображаються за справедливою вартістю переданих активів. Якщо справедлива вартість переданих основних засобів більша за залишкову, фіксують дохід від придбання фінансової інвестиції (**субрахунок 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”**), якщо навпаки – витрати (**субрахунок 977 „Інші витрати звичайної діяльності”**).

### **Приклад 3**

Підприємство „Будівельник” здійснило внесок до статутного капіталу ТОВ „Ключ” основними засобами (вантажний автомобіль КАМАЗ-53219) первісною вартістю 150 000 грн., сумою зносу 30 000 грн. Отже, залишкова вартість – 120 000 грн. Оцінна вартість внеску до статутного капіталу, узгоджена засновниками і зафіксована в установчих

документах, - 84 000 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 14 000 тис. грн. (припустимо, вона дорівнює справедливій та звичайній вартості автомобіля).

Бухгалтерський облік у інвестора наведемо у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3 – Придбання фінансової інвестиції в обмін на інший актив

Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Акт приймання-передачі ОЗ	Відображено внесок автомобіля до статутного капіталу ТОВ	142	105	70000
Податкова накладна	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	142	641	14000
Довідка бухгалтерії	Відображено витрати на придбання фінансової інвестиції (різниця між справедливою вартістю інвестиції і залишковою вартістю автомобіля)	977	105	50000
Довідка бухгалтерії	Списано знос автомобіля	131	105	30000

Бухгалтерський облік наявності та руху **поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів**, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку **35 „Поточні фінансові інвестиції”**. За **дебетом** рахунку **35 „Поточні фінансові інвестиції”** відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за **кредитом** – зменшення їх вартості та вибуття.

Рахунок **35 „Поточні фінансові інвестиції”** має такі субрахунки:

- **351 „Еквіваленти грошових коштів”;**
- **352 „Інші поточні фінансові інвестиції”.**

Порядок облікових записів щодо **надходження фінансових інвестицій** визначається, виходячи з джерела такого надходження. Підприємства можуть купувати фінансові інвестиції (цінні папери), одержувати їх як внесок до статутного капіталу, одержувати в оплату заборгованостей. Бухгалтерські записи такі:

- ✓ здійснено фінансові вкладення за грошові кошти  
**Дт 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”,**  
**35 „Поточні фінансові інвестиції”**  
**Кт 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”**
- ✓ оприбуткування фінансових інвестицій, отриманих в результаті внеску засновників до статутного капіталу  
**Дт 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”,**  
**35 „Поточні фінансові інвестиції”**  
**Кт 46 „Неоплачений капітал”**
- ✓ отримання інвестицій у погашення довгострокової дебіторської заборгованості у вигляді еквівалентів грошових коштів  
**Дт 351 „Еквіваленти грошових коштів”**  
**Кт 16 „Довгострокова дебіторська заборгованість”**

- ✓ отримання позик у вигляді еквівалентів грошових коштів

***Дт 351 „Еквіваленти грошових коштів”***

***Кт 50 „Довгострокові позики”, 60 „Короткострокові позики”***

Облік нарахування і одержання **відсотків** за інвестиціями, що обліковуються за справедливою вартістю та амортизованою собівартістю, відображаються в обліку так:

- ✓ нарахування відсотків за інвестиціями

***Дт 373 „Розрахунки за нарахованими доходами”***

***Кт 732 „Відсотки одержані”***

- ✓ отримання нарахованих відсотків

***Дт 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”***

***Кт 373 „Розрахунки за нарахованими доходами”***

- ✓ віднесення на фінансовий результат суми отриманих відсотків

***Дт 732 „Відсотки одержані”***

***Кт 792 „Розрахунки за нарахованими доходами”***

Розглянемо приклад відображення в обліку операцій з окремими видами еквівалентів грошових коштів.

#### ***Приклад 4***

Будівельна організація 15 січня придбала ощадний сертифікат на суму 10 000 грн. на 3 місяці під 30% річних.

Абсолютний розмір доходу становитиме  $(10000 \text{ грн.} \cdot 0,3 \cdot 3) : 12 = 750 \text{ грн.}$

Бухгалтерський облік у інвестора наведемо у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Придбання короткострокових фінансових інвестицій

<b>Первинний документ</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	<b>Сума, грн.</b>
Виписка банку	Оплата придбаного ощадного сертифіката	<b>351</b>	<b>311</b>	10000
Довідка бухгалтерії	Нарахування відсотків за ощадним сертифікатом	<b>373</b>	<b>732</b>	750
Виписка банку	Погашена вартість ощадного сертифіката	<b>311</b>	<b>351</b>	10000
Виписка банку	Отримання нарахованих відсотків за ощадним сертифікатом	<b>311</b>	<b>373</b>	750
Довідка бухгалтерії	Списані нараховані відсотки на фінансовий результат	<b>732</b>	<b>792</b>	750

Операції з обліку фінансових інвестицій відображають у журналі-ордері 4, розділ П.

## ???

### Контрольні запитання

- 1 Що таке фінансові інвестиції? Як їх класифікують?
- 2 За якими критеріями відбувається визнання фінансових інвестицій?
- 3 З якою метою і за рахунок яких коштів здійснюються фінансові вкладення?
- 4 Які фінансові інвестиції вважаються поточними, і які довгостроковими?
- 5 Що таке еквіваленти грошових коштів та в якій статті балансу вони відображаються?
- 6 Дайте характеристику видам фінансових інвестицій? Яка різниця між облігацією та акцією?
- 7 Як визначається собівартість фінансових інвестицій в залежності від способу їх придбання?
- 8 Дайте визначення методу участі в капіталі. Які фінансові інвестиції обліковуються за цим методом?
- 9 Дайте визначення методу обліку фінансових інвестицій за справедливою вартістю. У яких випадках застосовують цей метод?
- 10 Дайте характеристику методів оцінки фінансових інвестицій до погашення.
- 11 Поясніть, що таке премія, дисконт, амортизація премії або дисконту та як і ким нараховується сума цієї амортизації.
- 12 Назвіть рахунки, які використовуються для обліку фінансових інвестицій, та поясніть призначення субрахунків.

### ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

#### **1. Інвентаризація це:**

- а) діяльність, що пов'язана з підрахунками і визначенням вартості майна і зобов'язань;
- б) перевірка наявності і стану матеріальних цінностей, грошових коштів;
- в) перевірка наявності засобів з метою виявлення розкрадання;
- г) перевірка відповідності реальної наявності майна з даними бухгалтерського обліку.

#### **2. Операційний цикл – це:**

- а) проміжок часу, за який виконується певна господарська операція;
- б) проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої на них продукції, товарів, послуг;
- в) проміжок часу між відпуском у виробництво сировини і матеріалів та отриманням готової продукції.



**3. За якою вартістю здійснюється облік основних засобів підприємства в бухгалтерії:**

- а) за купівельною вартістю, вказаною в рахунку постачальника;
- б) за первісною вартістю в сумі фактичних витрат підприємства на придбання;
- в) в межах сум, сплачених за придбання основного засобу.

**4. Амортизація нараховується при введені в експлуатацію об'єкта основних засобів:**

- а) з першого числа місяця, наступного за місяцем прийняття об'єкта на облік;
- б) з дня введення об'єкта в експлуатацію;
- в) через місяць після введення об'єкта в експлуатацію;
- г) з моменту оплати цього об'єкта.

**5. Сума, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його ліквідацією, називається:**

- а) чистою вартістю реалізації;
- б) ліквідаційною вартістю;
- в) відновлюваною вартістю;
- г) балансовою вартістю.

**6. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, але не більше:**

- а) 20 років;
- б) 25 років;
- в) 15 років.

**7. До основних засобів відносяться:**

- а) об'єкти, що використовуються в процесі виробництва, а також для цілей управління протягом періоду менше, ніж рік, незалежно від їх вартості;
- б) активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством;
- в) матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для цілей управління і які, як очікується, будуть використовуватись більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

**8. Зміна первісної вартості основних засобів відбувається при:**

- а) здійсненні ремонту, в результаті якого планується отримати в майбутньому економічні вигоди, які перевищуватимуть первісно оцінений рівень продуктивності основного засобу, що ремонтується;
- б) передачі об'єкта основного засобу в оренду;

в) здійсненні ремонту для збереження вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів.

**9. Господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, який не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди, називається:**

- а) фінансовою орендою;
- б) оперативною орендою;
- в) фінансовим лізингом;
- г) оперативним лізингом.

**10. Орендодавцем можуть виступати:**

- а) тільки юридичні особи;
- б) тільки фізичні особи;
- г) тільки резиденти України;
- д) тільки нерезиденти України;
- е) як резиденти, так і нерезиденти.

**11. Об'єктом оперативної оренди можуть бути:**

- а) запаси;
- б) нематеріальні активи;
- в) малоцінні необоротні активи;
- г) основні засоби;
- д) товари;
- е) інші необоротні матеріальні активи.

**12. Об'єкти, передані в оперативну оренду:**

- а) переходять на баланс орендарю;
- б) залишаються на балансі орендодавця;
- в) обліковуються орендарем на позабалансовому рахунку.

**13. Орендар обліковує об'єкти, отримані в оперативну оренду, на рахунку:**

- а) 01 „Орендовані необоротні активи”;
- б) 10 „Основні засоби”;
- в) 11 „Інші необоротні матеріальні активи”;
- г) 12 „Нематеріальні активи”.

**14. У орендодавця, для якого передача майна в оперативну оренду є основним видом діяльності, дохід, одержаний в результаті орендних операцій, відображається на субрахунку:**

- а) 713 „Дохід від операційної оренди активів”;
- б) 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”;
- в) 719 „Інші доходи від операційної діяльності”;

г) 732 „Відсотки одержані”.

**15. Витрати, пов’язані з утриманням та експлуатацією об’єкта, переданого в оренду, орендодавець, для якого передача майна в оперативну оренду не є видом діяльності, відображає на рахунку (субрахунку);**

- а) 23 „Виробництво”;
- б) 91 „Загальновиробничі витрати”;
- в) 92 „Адміністративні витрати”;
- г) 949 „Інші витрати операційної діяльності”.

**16. Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі:**

- а) витрат;
- б) доходів;
- в) активів;
- г) власного капіталу;
- д) зобов’язань.

**17. За якими методами нараховується амортизація нематеріальних активів ?**

- а) за кумулятивним
- б) прямолінійним
- в) зменшення залишкової вартості
- г) виробничим.

**18. Виробничими запасами називаються:**

- а) вироби, що придбані у постачальника та виготовлені будь-яким підприємством, які не підлягають подальшій переробці;
- б) вироби, які придбані або самостійно виготовлені, що підлягають подальшій переробці на підприємстві;
- в) продукція, яка придбана у постачальника і яка не підлягає подальшій переробці;
- г) матеріальні цінності, які виготовлені на підприємстві, які підлягають подальшій переробці.

**19. Первісною вартістю запасів називається:**

- а) сума фактичних витрат на їх придбання або виготовлення;
- б) сума майбутніх витрат на виготовлення запасів;
- в) витрати, які пов’язані з реалізацією та придбанням запасів.

**20. Запаси визнаються активом, якщо:**

- а) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням;
- б) їх вартість може бути достовірно визначена;

в) їх сума не перевищує 250 грн.

**21. Метод ФІФО базується на:**

- а) оцінці запасів за середніми цінами;
- б) оцінці запасів за цінами перших надходжень;
- в) оцінці запасів за цінами останніх надходжень.

**22. Під виробничими запасами розуміються:**

- а) основні засоби, що складають активи підприємства;
- б) матеріальні цінності, які призначені для подальшої реалізації;
- в) активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва робіт, послуг, а також управління підприємством.

**23. Якими документами оформлюється надходження виробничих запасів?**

- а) товарно-транспортна накладна;
- б) авансовий звіт;
- в) акт про приймання матеріалів;
- г) розрахунково-платіжна відомість.

**24. Якими документами оформлюється відпуск виробничих запасів?**

- а) лімітно-забірна картка;
- б) прибутковий касовий ордер;
- в) видатковий касовий ордер;
- г) накладна на відпуск матеріалів на сторону.

**25. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі:**

- а) сортів виробничих запасів;
- б) однорідних груп виробничих запасів;
- в) найменуваннями та однорідними групами.

**26. Цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера у передбачений в ньому термін, з виплатою фіксованого відсотка, якщо інше не передбачено умовами випуску, називається:**

- а) акцією;
- б) переказним векселем;
- в) облігацією;
- г) депозитним сертифікатом.

**27. Який документ складається при виявленні нестачі або дефекту матеріалів?**

- а) рекламаційний акт;
- б) договір купівлі-продажу;
- в) товарно-транспортна накладна;

г) акт приймання-передачі.

**28. Визначити бухгалтерську проводку на підставі наведеної господарської операції „нараховані відпускні за рахунок резерву майбутніх відпусток”:**

- а) дт 48 кт 661;
- б) дт 471 кт 661;
- в) дт 941 кт 661.

**29. Ресурси, використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому, називають:**

- а) зобов'язаннями;
- б) активами;
- в) економічною вигодою.

**30. Клас 2 плану рахунків призначений для узагальнення інформації про:**

- а) наявність і рух грошових коштів;
- б) наявність і рух належних підприємству предметів праці, що передбачені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб;
- в) стан і рух коштів різновидів власного капіталу.

**31. Рахунки класу 3 є:**

- а) активними;
- б) пасивними;
- в) однозначної відповіді дати не можна.

**32. Узагальнення інформації про грошові документи, короткострокові векселі одержані і фінансові інвестиції здійснюються:**

- а) в класі 9 плану рахунків бухгалтерського обліку;
- б) в класі 3 плану рахунків бухгалтерського обліку;
- в) в класі 6 плану рахунків бухгалтерського обліку.

**33. Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:**

- а) цінностей, які не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його використанні, розпорядженні або на зберіганні;
- б) бланків суворого обліку;
- в) списаних активів;
- г) всі наведені варіанти правильні.

**34. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік на підприємстві ведеться згідно з:**

- а) листами Міністерства економіки;
- б) галузевими положеннями;
- в) національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

г) жодна відповідь не є правильною.

**35. Хто відповідає за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?**

- а) власник або уповноважена ним особа;
- б) головний бухгалтер;
- в) фінансовий директор;
- г) усі наведені вище.

**36. Хто відповідає за несвоєчасне складання первинних документів?**

- а) особи, які склали ці документи;
- б) особи, які підписали ці документи;
- в) особи, які перевіряли ці документи;
- г) особи, які склали та підписали ці документи.

**37. Який з наведених звітів містить інформацію про зміни у власному капіталі підприємства?**

- а) баланс;
- б) звіт про фінансові результати;
- в) звіт касира;
- г) жоден з наведених.

**38. Сальдо рахунку 46 „Неоплачений капітал”**

- а) збільшує суму дебіторської заборгованості підприємства;
- б) вираховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу підприємства;
- в) додається при визначенні суми власного капіталу підприємства.

**39. Розподіляючи прибуток, товариство повинне створити резервний капітал у розмірі, передбаченому його установчими документами, але не менше ніж:**

- а) 25% від розміру статутного капіталу;
- б) 10% від розміру статутного капіталу;
- в) 5 % від розміру статутного капіталу;
- г) 5 % чистого прибутку.

## ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ

**Асоційоване підприємство** – це підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (25%) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

**Дочірнє підприємство** – це суб'єкт, що перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

**Активний ринок** – ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

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

**Амортизована собівартість фінансової інвестиції** – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

**Баланс** – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

**Будівництво** – спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

**Валюта звітності** – грошова одиниця України.

**Валютний курс** – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

**Вартість, яка амортизується** – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

**Власний капітал** – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

**Гарантована ліквідаційна вартість**: 1) для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною; 2) для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

**Господарська одиниця за межами України** – дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ

підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

**Грошові кошти** – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

**Група** – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

**Група нематеріальних активів** – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

**Група основних засобів** – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

**Гудвіл** (ділова репутація) – комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції, робіт, послуг, нові технології.

**Дата балансу** – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайною датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

**Дата придбання** – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

**Еквіваленти грошових коштів** – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

**Ефективна ставка відсотка** – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестицій (або зобов'язання) та вартості її погашення.

**Забезпечення** – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

**Запаси** – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

**Звичайна діяльність** – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

**Злиття** – об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних



підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

**Зменшення корисності** – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

**Знос необоротних активів** – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

**Зобов'язання** – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

**Ідентифіковані активи та зобов'язання** – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

**Інвестиційна діяльність** – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною грошових коштів.

**Іноземна валюта** – валюта інша, ніж валюта звітності.

**Контроль** – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

**Контрольні учасники** – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

**Користувачі звітності** – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

**Курсова різниця** – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

**Ліквідаційна вартість** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

**Материнське (холдингове) підприємство** – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

**Метод ефективної ставки відсотка** – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

**Метод участі в капіталі** – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується

на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

**Монетарні статті** – статті балансу про грошові кошти, а також про активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

**Надзвичайна подія** – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

**Невідмовна орендна угода** – орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки: 1) з дозволу орендодавця; 2) якщо відбулася певна непередбачена подія; 3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду того ж активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим же орендодавцем.

**Негарантована ліквідаційна вартість** – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

**Негативний гудвіл** – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

**Негрошові операції** – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

**Нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

**Немонетарні активи** – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

**Немонетарні статті** – статті інші, ніж монетарні статті балансу.

**Необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними.

**Непередбачена орендна плата** – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо).

**Непередбачене зобов'язання** – це:

- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджене лише тоді, коли відбудеться або не

відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

- 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

**Об'єднання підприємств** – з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

**Облікова політика** – принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

**Оборотні активи** – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу, або протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Операційна діяльність** – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансово діяльністю.

**Операційна оренда** – оренда інша ніж фінансова.

**Операційний цикл** – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отримання коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

**Операція в іноземній валюті** – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

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

**Орендна ставка відсотка** – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

**Основна діяльність** – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

**Основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, який більше одного року).

**Первісна вартість** – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

**Переоцінена вартість** – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

**Підрядник** – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

**Пов'язані сторони** – особи стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

**Подібні об'єкти** – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

**Потенційна проста акція** – фінансовий інструмент або інша угода, які надають право на отримання простих акцій.

**Поточні зобов'язання** - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

**Початок строку оренди** – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

**Придбання** – об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

**Примітки до фінансових звітів** – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

**Принцип бухгалтерського обліку** – правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

**Рейнвестиція** – це господарська операція зі здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), одержаного від інвестиційних операцій.

**Розкриття** – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

**Розрахунковий чек** – документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, в якому відкрито його рахунок, про сплату чекопред'явнику зазначеної в чеку суми.

**Спільна діяльність** - господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного

контролю двох або більше сторін згідно з письмовою угодою.

**Спільний контроль** – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

**Справедлива вартість** – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

**Ставка відсотка на можливі позики орендаря** – ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позивами для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

**Стаття** – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Положенням (стандартом).

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

**Строк оренди** – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

**Суборенда** – угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

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

**Сума погашення** – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

**Суттєва інформація** – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

**Суттєвий вплив** – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

**Теперішня вартість** – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

**Фінансова діяльність** – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

**Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

**Фінансова оренда** – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

**Фінансові інвестиції** – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

**Чиста вартість реалізації запасів** – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

**Чисті активи** – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV.
2. Господарський кодекс від 16.01.03 р. № 436- IV.
3. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями.
4. Закон України „Про господарські товариства” від 19.09.91р. № 1576 – XII.
5. Закон України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців” від 15.05.03 р. № 755- IV.
6. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями станом на 16.09.05р.
7. Закон України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” від 23.12.04р. № 2285- IV.
8. Закон України „Про Державний бюджет України на 2006 рік” від 20.12.05 р. № 3235- IV.
9. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків у національній та іноземних валютах. Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 із змінами від 123.06.04. № 295.
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і Інструкція з його застосування, затверджені наказом Мініфіну України від 30.11.99 р. № 291.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246 зі змінами та доповненнями.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов’язання”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. № 20.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 „Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000р. № 91.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 „Оренда”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 „Вплив змін валютних курсів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. № 193.
21. Постанова Правління НБУ „Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку” від 09.02.05 р. № 32.
22. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356.
23. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного акціонерного товариства, затверджені рішенням ДКЦПФР від 08.04.98 р. № 44.
24. Хом’як Р.Д., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник. Львів: Національний університет „Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр „ІНТЕЛЕКТ+ Інститут післядипломної освіти), „Інтелект-Захід”, 2005. –1072 с.
25. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – Київ: Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2005. – 632 с.
26. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
27. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник. Дніпропетровськ: ТОВ „Баланс-Клуб”, 2000. – 768 с.
28. Науково-практичний журнал „Бухгалтерський облік і аудит” - Професійне видання з бухгалтерського обліку і аудиту, 2001-2006р.
29. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета „Все про бухгалтерський облік”, 2004-2006р.



*Навчальне видання*

**Л.Г. Бабур, Т.В. Сердюк**

**Бухгалтерський облік діяльності  
будівельних підприємств  
Частина I**

**Навчальний посібник**

Оригінал-макет підготовлено авторами

Редактор В.О. Дружиніна  
Коректор З.В. Поліщук

Науково-методичний відділ ВНТУ  
Свідоцтво Держкомінформу України  
серія ДК №746 від 25.12.2001  
21021, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 95, ВНТУ

Підписано до друку  
Формат 29,7x42  $\frac{1}{4}$   
Друк різнографічний  
Наклад \_\_\_\_\_ прим.  
Зам. №

Гарнітура Times New Roman  
Папір офсетний  
Ум. друк. арк.

Віддруковано в комп'ютерному інформаційно-видавничому центрі  
Вінницького національного технічного університету  
Свідоцтво Держкомінформу України  
серія ДК №746 від 25.12.2001  
21021, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 95