

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ УКРАИНЫ

**ХАРЬКОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ СЕМЕНА КУЗНЕЦА**

*Ю. Д. Маляревский
Л. В. Безкоровайная
В. В. Ольховская*

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ-1

**Учебно-методическое пособие
для самостоятельного изучения дисциплины
для иностранных студентов направления подготовки
6.030509 "Учет и аудит"**

**Харьков
ХНЭУ им. С. Кузнеця
2016**

УДК 657.15(075)
ББК 65.052.226я7
М 21

Рецензенты: д-р экон. наук, профессор кафедры учета в производственной сфере Тернопольского национального экономического университета *Я. Д. Крупка*; зав. кафедрой учета, анализа и аудита Кременчугского национального университета им. М. Остроградского, д-р экон. наук, профессор *А. А. Касич*; зав. кафедрой экономического анализа и учета ХНТУ "ХПИ", д-р экон. наук, профессор *А. В. Манойленко*.

Рекомендовано к изданию решением ученого совета Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця.
Протокол № 9 от 25.04.2016 г.

Маляревский Ю. Д.

М 21 Финансовый учет-1 : учебно-методическое пособие для самостоятельного изучения дисциплины для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская. – Харьков : ХНЭУ им. С. Кузнеця, 2016. – 240 с. (Рус. яз.)
ISBN 978-966-676-646-8

Приведены содержание отдельных тем учебной дисциплины и методика учетных операций, которые можно использовать для выполнения практических заданий. Каждая тема содержит текст лекций, практические примеры, вопросы для самоконтроля и тесты для проверки знаний по теме. Структура учебно-методического пособия соответствует рабочей программе учебной дисциплины.

Рекомендовано для студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит".

УДК 657.15(075)
ББК 65.052.226я7

© Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная,
В. В. Ольховская, 2016
© Харьковский национальный экономический
университет имени Семена Кузнеця, 2016

ISBN 978-966-676-646-8

Введение

Финансовый учет занимает одно из ведущих мест в системе управления. Он отображает реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления и является информационной базой для характеристики финансового состояния предприятия и планирования его деятельности. С помощью учетной информации можно оптимально использовать имеющиеся ресурсы, контролировать текущую деятельность предприятия, планировать его стратегию и тактику, избегать субъективности при принятии решений, прогнозировать показатели развития предприятия и выявлять резервы повышения эффективности производства.

Система финансового учета дает полную, точную и достоверную информацию для принятия управленческих решений как внутренним, так и внешним пользователям.

Для построения эффективной системы учета бухгалтер должен хорошо знать организацию и методику ведения учета, правила ведения первичного и сводного учета, составления финансовой отчетности.

Целью учебной дисциплины "Финансовый учет-1" является формирование системы знаний по теории и практике ведения финансового учета активов предприятия.

Основными **заданиями** изучения данной учебной дисциплины являются: приобретение знаний, практических навыков и формирование компетентностей специалиста, способного организовать и вести на предприятиях финансовый учет активов и отображать их в финансовой отчетности.

Объектом учебной дисциплины является система организации учета и операций с активами предприятия.

Предметом учебной дисциплины является методика и методология организации и ведения учета активов на предприятии.

Междисциплинарные связи – изучение данной учебной дисциплины студент начинает, прослушав большинство учебных дисциплин гуманитарного и профессионального циклов. С целью лучшего усвоения учебного материала дисциплины студенты должны до начала изучения дисциплины овладеть знаниями и навыками по таким учебным дисциплинам, как: политэкономия, микроэкономика, экономика предприятия, финансы, статистика, бухгалтерский учет. Знание этих дисциплин

и сформированные навыки при их изучении дают студентам возможность получить теоретические основы учета на промышленных предприятиях, а также сформировать умения и навыки практической деятельности.

Учебно-методическое пособие по учебной дисциплине "Финансовый учет-1" содержит материалы по методике ведения учета активов предприятия.

Пособие составлено в соответствии с учебным планом дисциплины цикла профессиональной подготовки студентов по направлению подготовки "Учет и аудит".

Целью написания учебно-методического пособия является оказание студентам помощи в изучении основ финансового учета-1.

Тематический план учебной дисциплины "Финансовый учет-1" состоит из двух модулей. В первом модуле раскрываются особенности учета денежных средств, дебиторской задолженности и необоротных активов. Второй модуль раскрывает особенности учета запасов, финансовых инвестиций, расходов производства и будущих периодов.

Раздел 1. Принципы бухгалтерского учета. Учет денежных средств, дебиторской задолженности и необоротных активов

1. Основы построения финансового учета

1.1. Финансовый учет, его цель и основные принципы

Неотъемлемой составляющей любой социально-экономической системы являются *хозяйствующие субъекты* – предприятия, организации разных форм собственности. Управление ими осуществляется на основе информации, которую в значительной мере получают на базе данных бухгалтерского учета.

Законом Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" определено, что **бухгалтерский учет** – это процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений [30].

Каждое предприятие имеет в своем распоряжении активы, собственный капитал и обязательства.

Активы – это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем.

Экономическая выгода – это потенциальная возможность получения предприятием дохода от использования актива.

Все активы находятся в постоянном движении: они поступают на предприятие и выбывают; используются в производственном процессе; превращаются из сырья и материалов в готовую продукцию, из денежных средств – в производственные запасы, необоротные активы и т. п.

Обязательства – это задолженность предприятия, которая возникла в результате прошлых событий и погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

В процессе деятельности также меняются и обязательства – увеличиваются (уменьшаются) задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом – по налогам и обязательным платежам, с работниками предприятия – по оплате труда; с органами социального

страхования, с участниками или учредителями – по выплатам дивидендов и т. д.

По результатам деятельности предприятие получает финансовый результат (прибыль/убыток), который оказывает непосредственное влияние на изменения в собственном капитале.

В связи с этим бухгалтерский учет и призван **выявлять** все изменения, которые возникают в активах, обязательствах и собственном капитале, **определять** (измерять) величину этих изменений в стоимостном измерении, **регистрировать**, **накапливать** и **обобщать**, а также **сохранять** информацию и **передавать ее пользователям, которые на ее основе принимают соответствующие управленческие решения.**

Бухгалтерский учет ведется с целью предоставления пользователям полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия для принятия решений, связанных с его деятельностью. Носителем информации является финансовая отчетность, которая основывается на данных бухгалтерского учета.

Кроме того, на данных бухгалтерского учета с использованием денежных измерителей основываются другие виды отчетности.

Бухгалтерский учет является обязательным видом учета для каждого предприятия, он начинается с момента регистрации предприятия в государственных органах и прекращается в момент ликвидации.

Качество ведения бухгалтерского учета обеспечивается соблюдением ряда принципов:

1) **принцип осмотрительности** предусматривает, чтобы активы или доход не были завышены, а обязательства или расходы – занижены. Этот принцип необходимо соблюдать при начислении резерва сомнительных долгов, при создании резерва на ремонт и сопровождение готовых изделий в пределах гарантийного срока их эксплуатации, при определении возможного срока использования основных средств, нематериальных активов и т. д.;

2) **принцип полноты** (полного освещения) требует, чтобы все хозяйственные операции были отображены на счетах бухгалтерского учета без каких-либо исключений и лишь в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены;

3) **принцип автономности** предусматривает, что активы и обязательства предприятия должны быть отделены от активов и обязательств других предприятий или владельцев данного предприятия;

4) **принцип последовательности** (стабильности) – это постоянность предприятия в применении из года в год избранной учетной политики (избранных методов учета). Изменение методов учета должно быть обосновано и раскрыто в примечаниях к финансовой отчетности;

5) **принцип непрерывности** обеспечивает требование к оценке активов и обязательств предприятия, исходя из предположения, что его деятельность будет продолжаться и в будущем. Если предприятие продолжает свою деятельность, то его активы отражаются по исторической (фактической) себестоимости, а в случае прекращения деятельности оценка их проводится по ценам реализации;

6) **принцип начисления и соответствия доходов и расходов** требует, чтобы, определяя финансовый результат отчетного периода, была соблюдена сопоставимость доходов с расходами, понесенными с целью получения таких доходов. Кроме того, доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете в момент их возникновения независимо от момента уплаты или получения денег;

7) **принцип превалирования сущности над формой** – это когда операции и другие события учитываются и раскрываются согласно их сущности и экономической реальности, а не только исходя из формы. Например, предприятие одновременно купило два автомобиля марки КРАЗ в полной комплектности и по одинаковой стоимости. Один автомобиль остается в хозяйстве для эксплуатации, а второй предназначен для последующей реализации. В бухгалтерском учете, исходя из экономической сущности, один автомобиль учитывают в составе основных средств, а второй – в составе товаров, поскольку он предназначен для продажи;

8) **принцип исторической (фактической) себестоимости** требует оценки активов предприятия в зависимости от расходов на их производство и приобретение. Таким образом, изготовленные на предприятии готовая продукция, основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, запасные части должны оцениваться по производственной себестоимости, а приобретенные сырье, товары у поставщиков – по цене приобретения и расходам по их доставке, включая транспортно-заготовительные расходы;

9) **принцип единого денежного измерителя** – когда измерение и обобщение всех операций предприятия в бухгалтерском учете осуществляется в единой денежной единице;

10) **принцип периодичности** – его соблюдение позволяет распределять деятельность предприятия на определенные периоды времени с целью составления финансовой отчетности, проведения экономического анализа, сопоставления отчетных данных за месяц, квартал, год [30].

Бухгалтерский учет на предприятии, основываясь на этих принципах, должен обеспечить пользователей достоверной, качественной, своевременной и доступной для понимания информацией с целью контроля за хозяйственной деятельностью и принятия соответствующих действенных управленческих решений.

1.2. Организация финансового учета на предприятии

Если бухгалтерский учет выступает в качестве языка бизнеса, то его диалектами являются финансовый и управленческий учет.

Поэтому методически бухгалтерский учет в Украине делится на финансовый и управленческий. В общем виде структуру бухгалтерского учета можно представить на следующей схеме (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Структура бухгалтерского учета

Финансовый учет – это комплексный синтетический учет всех видов средств и всей экономической деятельности предприятия. Он включает аналитический учет расчетов с поставщиками, покупателями, другими организациями и лицами, а также аналитический учет финансовых

операций (учет акций, дивидендов, облигаций, векселей, кредитов и процентов, инвестиций и т. д.).

Объектами финансового учета, которые подлежат обязательному отражению, являются:

1) активы предприятия: основные средства, нематериальные активы, необоротные материальные активы, капитальные вложения, долгосрочные и краткосрочные финансовые инвестиции, производственные складские запасы, расчеты с дебиторами, денежные средства, другие активы;

2) собственный капитал: зарегистрированный капитал, капитал в дооценках, дополнительный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, изъятый капитал, неоплаченный капитал;

3) обязательства предприятия: обеспечения будущих расходов и платежей, долгосрочные кредиты банков и заемные средства, краткосрочные кредиты банков и заемные средства, расчеты с кредиторами (поставщиками и подрядчиками, бюджетом по налогам и обязательным платежам; с работниками по оплате труда, органами социального страхования, участниками и т. д.);

4) доходы предприятия по их видам и расходы предприятия по экономическим элементам, а также видам деятельности (операционной, инвестиционной и финансовой);

5) финансовые результаты деятельности предприятия;

6) хозяйственные процессы и операции, которые осуществляются с приведенными выше объектами.

По данным финансового учета определяется нераспределенная прибыль или непокрытый убыток деятельности всего предприятия и составляется финансовая отчетность.

Финансовый учет обязаны вести все предприятия, учреждения и организации независимо от форм собственности, размеров и видов деятельности и принадлежности.

Организация финансового учета должна обеспечить:

полное и непрерывное отражение всех хозяйственных операций, которые осуществлены на предприятии на протяжении отчетного года;

составление финансовой отчетности, предусмотренной Законом Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине".

Управленческий учет используется предприятиями для обеспечения внутренних информационных нужд руководства данного предприятия. Главным при этом должно быть своевременное получение достоверной

информации о доходах и расходах как в целом по предприятию, так и по его отдельным участкам.

В пределах управленческого учета предприятий осуществляется детальный учет расходов и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Важной составляющей управленческого учета является решение следующих задач:

определение ожидаемой прибыли от того или иного экономического мероприятия (покупки или продажи имущества, краткосрочных или долгосрочных инвестиций, кредитов);

прогнозирование рентабельности выпуска новых видов продукции на основе результатов исследования рынков сбыта;

прогнозирование финансового состояния предприятия в перспективе, финансовая оценка альтернативных вариантов его развития и т. д.

Предприятие самостоятельно избирает форму организации управленческого учета, исходя из особенностей деятельности, структуры и размеров предприятия. Оно самостоятельно разрабатывает состав и содержание внутренней отчетности с целью обеспечения всех уровней управления необходимой информацией для контроля деятельности, прогнозирования производства и управления.

Информация управленческого учета является коммерческой тайной, и лишь с разрешения администрации предприятия или по решению органов суда или прокуратуры возможно ознакомление с данными реестров и внутренней отчетности управленческого учета.

Коммерческую тайну относительно содержания этой информации обязаны сохранять работники предприятия и аудиторы.

Как уже отмечалось, бухгалтерский учет на предприятии ведется непрерывно – со дня регистрации предприятия до его ликвидации. Ответственность за организацию бухгалтерского учета, обеспечение фиксации фактов всех хозяйственных операций в первичных документах, сохранение первичных документов, регистров бухгалтерского учета и финансовой отчетности на протяжении установленного срока (но не менее трех лет) несет руководитель предприятия или его владелец.

Форму организации бухгалтерского учета предприятие избирает самостоятельно:

1) введение в штат предприятия должности бухгалтера или создание бухгалтерской службы во главе с главным бухгалтером;

2) пользование услугами специалистов по бухгалтерскому учету, которые осуществляют предпринимательскую деятельность;

3) пользование услугами централизованной бухгалтерии или аудиторской фирмы на договорных началах;

4) самостоятельное ведение бухгалтерского учета и составление отчетности непосредственно владельцем или руководителем предприятия. В тоже время нужно помнить, что эта форма организации бухгалтерского учета не может применяться на предприятиях, отчетность которых должна обнародоваться.

Предприятие самостоятельно определяет **учетную политику**, то есть совокупность принципов, методов и процедур, которые используются для составления и представления финансовой отчетности; избирает форму бухгалтерского учета (мемориально-ордерную, журнальную и т. д.); определяет круг работников, которые имеют право на подписание бухгалтерских документов; утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации; вводит дополнительную систему субсчетов и регистров аналитического учета.

Предприятие может выделять на отдельный баланс филиалы, представительства, отделения и другие отдельные подразделения, которые обязаны вести бухгалтерский учет, с дальнейшим включением их показателей в финансовую отчетность головного предприятия.

Руководитель предприятия обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неуклонность выполнения всеми подразделениями, службами и работниками, которые причастны к бухгалтерскому учету, правомочных требований бухгалтера по соблюдению порядка оформления и предоставления к учету первичных документов.

Главный бухгалтер (бухгалтер) обеспечивает на предприятии соблюдение единых методологических принципов бухгалтерского учета, составление и предоставление в установленные сроки финансовой отчетности; организывает контроль за отражением на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций; принимает участие в оформлении материалов, связанных с недостачей и возмещением потерь от недостачи и порчи активов предприятия; обеспечивает проверку состояния бухгалтерского учета в филиалах, представительствах, отделениях и других отделенных подразделениях предприятия.

1.3. Государственное регулирование финансового учета и отчетности

С целью создания единых правил ведения финансового учета, соблюдения его принципов и составления финансовой отчетности, а также их усовершенствования, соответствия международным стандартам и требованиям рыночной экономики осуществляется система его государственного нормативного регулирования. Выполнение этих функций возложено на Министерство финансов Украины.

Министерство финансов Украины регулирует вопрос методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности через утверждение национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно-правовых актов по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности.

Вместе с тем, порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в банках устанавливается Национальным банком Украины, а в бюджетных учреждениях – Государственным казначейством Украины.

Министерства и другие центральные органы исполнительной власти, согласно отраслевым особенностям, на базе национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета разрабатывают рекомендации по их применению.

При Министерстве финансов Украины создан Методологический совет по бухгалтерскому учету, который действует как совещательный орган. Он организывает разработку и рассмотрение проектов национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно-правовых актов по его ведению и составлению финансовой отчетности. К его компетенции отнесены вопросы совершенствования организационных форм и методов бухгалтерского учета в Украине, методологического обеспечения внедрения современной технологии сбора и обработки учетно-экономической информации, а также разработка рекомендаций по усовершенствованию системы подготовки, переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров.

В состав Методологического совета входят высококвалифицированные ученые, специалисты министерств и других органов исполнительной власти, предприятий, представители общественных организаций бухгалтеров и аудиторов Украины. Персональный состав Методологического совета утверждается Министерством финансов Украины.

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность бухгалтерского учета.
2. Принципы ведения учета и составления отчетности.
3. Сущность и характеристика финансового и управленческого учета.
4. Организация финансового учета на предприятии.
5. Государственное регулирование финансового учета.

Тестовые задания для проверки знаний

1. *Какое из определений бухгалтерского учета соответствует данному в Законе Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине":*

а) система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием;

б) процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений;

в) совокупность методов, принципов и процедур, используемая предприятием для составления и представления финансовой отчетности?

2. *Под определением "экономическая выгода" следует понимать:*

а) прибыль (убыток), оказывающий непосредственное влияние на изменение в собственном капитале;

б) потенциальную возможность получения предприятием денежных средств от использования активов;

в) прибыль, направляемую на поощрения работников предприятия и выплату дивидендов акционерам.

3. *Ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем, – это:*

а) обязательства;

б) активы;

в) материальные ценности.

4. Финансовый учет – это:

- а) учет и отчетность для внешних пользователей;
- б) составная часть управленческого учета;
- в) составная часть бухгалтерского учета.

5. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет:

- а) собственник предприятия;
- б) собственник или руководитель предприятия;
- в) собственник или руководитель и главный бухгалтер предприятия.

6. Финансовый учет обязаны вести:

- а) только государственные предприятия;
- б) государственные предприятия, бюджетные организации и хозяйственные общества;
- в) все предприятия, независимо от форм собственности.

7. Калькулирование себестоимости выпускаемой продукции является составной частью:

- а) управленческого учета;
- б) финансового учета;
- в) статистического учета.

8. Учетная политика предприятия определяется:

- а) самостоятельно предприятием;
- б) отраслевым министерством;
- в) методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины.

9. Какая из перечисленных ниже форм организации бухгалтерского учета не может быть использована на предприятии:

- а) пользование услугами специалиста по бухгалтерскому учету незарегистрированного как предприниматель, но заключившего с предприятием трудовое соглашение;
- б) пользование услугами централизованной бухгалтерии на договорных началах;

в) пользование услугами аудиторской фирмы на договорных началах?

10. Вопросы методологии ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на предприятиях регулирует:

- а) отраслевое министерство;
- б) Министерство финансов Украины;
- в) Национальный банк Украины.

11. Ответственность за составление и представление в установленные сроки финансовой отчетности несет:

- а) непосредственный исполнитель и главный бухгалтер;
- б) главный бухгалтер.
- в) руководитель предприятия и главный бухгалтер.

12. Ответственность за бухгалтерский учет операций, связанных с ликвидацией предприятия и составление ликвидационного баланса, несет:

- а) руководство ликвидируемого предприятия;
- б) ликвидатор предприятия;
- в) ликвидационная комиссия.

2. Учет денежных средств

2.1. Основные требования к учету и хранению денежных средств в кассе предприятия

К **денежным средствам** относятся украинская гривна и иностранная валюта, официальный обменный курс которой устанавливается Национальным банком Украины или балансовая стоимость которой определяется в соответствии с "кросс-курсом", а также денежные документы.

Для осуществления наличных расчетов каждое предприятие имеет кассу, где хранятся не только наличные средства, но и ценные бумаги, денежные документы.

Кассой называется специально оборудованное и изолированное помещение или место, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения денежной наличности.

Кассовые операции регулируются "Положением о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине", утвержденным постановлением Национального банка Украины (НБУ) от 15.12.2004 г. № 637 (с изменениями и дополнениями, внесенными постановлениями Правления НБУ) [35].

Кассовые операции – операции предприятий (предпринимателей) между собой, а также с физическими лицами, связанные с получением и выдачей наличных денег при осуществлении расчетов через кассу и с отражением этих операций в соответствующих книгах учета.

Руководители предприятия обязаны оборудовать кассу и обеспечить хранение денег в помещении кассы, а также в случае доставки их из учреждения банка и сдачи в учреждение банка. Они несут в установленном соответствующим законодательством порядке ответственность в том случае, если по их вине не были созданы необходимые условия, которые обеспечивают сохранность средств во время их хранения и транспортировки.

Кассир в соответствии с действующим законодательством несет полную материальную ответственность за хранение всех принятых им ценностей.

После издания приказа о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с "Порядком ведения кассовых операций", после чего с кассиром заключается "Договор о полной индивидуальной материальной ответственности".

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

Предприятия, которые имеют текущие счета в банках, обязаны хранить свои деньги в учреждениях банков. Денежная наличность, которую они получают из собственных текущих счетов в учреждениях банков в пределах имеющихся на них средств, должна расходоваться исключительно на указанные в чеке цели, которые не противоречат действующему законодательству.

Сумма платежа денежной наличностью одного предприятия с другим предприятием на протяжении одного дня не должна превышать 10 000 грн, а предприятия с физическим лицом – 150 000 грн. Платежи свыше указанных сумм проводятся исключительно в безналичной форме.

Данное ограничение не распространяется на:

1) расчеты предприятий с бюджетами и государственными целевыми фондами;

- 2) добровольные пожертвования и благотворительную помощь;
- 3) расчеты предприятий за использованную ими электроэнергию;
- 4) использование средств, выданных на командировку;
- 5) расчеты предприятий между собой во время закупки сельскохозяйственной продукции.

Для всех предприятий, которые осуществляют операции в национальной валюте, устанавливается лимит кассы, а также сроки сдачи наличной выручки (наличных денег) в банк.

Лимит остатка наличных денег в кассе – это предельная сумма наличных денег, которая может оставаться в кассе в нерабочее время.

Установление лимита кассы проводится предприятиями самостоятельно на основании "Расчета установления лимита остатка наличных денег в кассе", который подписывается главным (старшим) бухгалтером и руководителем предприятия (или уполномоченным им лицом). В расчет принимается срок сдачи предприятием наличной выручки (наличных денег) для ее зачисления на счета в банках, определенный соответствующим договором банковского счета. Для каждого предприятия и его отдельного подразделения составляется отдельный расчет установления лимита остатка наличных денег в кассе.

Общая процедура установления лимита кассы на предприятии включает следующие этапы:

- 1) заполнение "Расчета установления лимита остатка наличных денег в кассе";
- 2) заверка этого "Расчета" главным (старшим) бухгалтером и руководителем предприятия;
- 3) издание приказа об установлении лимита кассы по предприятию и утверждение его руководителем.

Пока предприятие не рассчитает и не утвердит для себя лимит кассы, его считают равным нулю.

В кассе предприятия в нерабочее время могут находиться наличные деньги в сумме, которая не превышает установленный лимит кассы. Наличная выручка (наличные деньги), которая превышает установленный лимит кассы, обязательно сдается в банк для ее зачисления на текущий счет.

Невыполнение данного требования будет нарушением порядка проведения кассовых операций, за которое на виновных лиц накладывается административный штраф.

Не будут считаться превышением лимита кассы полученные наличные деньги, которые были использованы на нужды, связанные с деятельностью предприятия, или сданы в банк не позже следующего за получением дня (если эти средства были получены в выходные, то следующего за выходными рабочего дня).

Предприятие по собственному желанию может пересматривать установленный ранее лимит кассы. Установление нового лимита осуществляется на общих основаниях.

Все хозяйственные операции, связанные с наличными расчетами, отражаются в первичных документах.

Типовые формы кассовых документов утверждены постановлением Правления НБУ от 29.04.2009 г. № 252 [31]:

Ведомость на выплату денег;

Приходный кассовый ордер (типовая форма КО-1);

Расходный кассовый ордер (типовая форма КО-2);

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (типовая форма КО-3);

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (типовая форма КО-3а);

Кассовая книга (типовая форма КО-4);

Книга учета выданных и принятых старшим кассиром денег (типовая форма КО-5).

Общая схема документооборота по кассовым операциям представлена на рис. 2.1.

Выдача кассовых ордеров и расходных ведомостей на руки лицам, которые вносят или получают наличные деньги, запрещена.

Оприходование и выдача наличных денег согласно кассовых ордеров может осуществляться исключительно в день их составления.

Исправления в кассовых ордерах и расходных ведомостях запрещены.

В кассовых ордерах, которые оформляются на общую сумму проведенных предприятием кассовых операций (выдача наличных денег по ведомости на выплату денег, по платежным картам, сдача наличных денег в банк, получение наличных денег из банка по чеку и оприходование их в кассе и т. п.), реквизит "Получил" или "Принято от ..." не заполняется.



Рис. 2.1. **Общая схема документооборота по кассовым операциям**

К заполнению приходного кассового ордера следует подходить максимально внимательно. Ведь именно в нем фиксируют операцию получения наличных денег в кассу предприятия, то есть их оприходование.

Предприятия должны заполнять такие обязательные реквизиты приходного кассового ордера: наименование предприятия, идентификационный код ЕГРПОУ, номер и дату составления ордера, корреспондирующий счет, сумму, от кого и на каком основании приняты наличные деньги, подписи кассира и главного бухгалтера.

При этом в приходном ордере подписи этих лиц детализированы: нужно вписывать также фамилию и инициалы.

На квитанции к приходному кассовому ордеру отпечаток печати должен быть виден полностью (линия отреза квитанции не должна его прерывать).

Если предприятие принимает наличные деньги от подотчетного лица другого предприятия, то в строке "Принято от" приходного ордера нужно записать наименование предприятия (фактически подотчетное лицо действует от его имени). А если плательщик средств – физическое лицо, которое действует от своего имени, то следует записать его фамилию и инициалы.

Реквизит "Приложение" заполняют не всегда. Если по какой-то причине его невозможно заполнить, то лучше поставить прочерк. Назначение этого реквизита заключается в том, чтобы отметить в нем документы, которые прикладывают к приходному ордеру. Этот реквизит можно использовать и для детализации предыдущего реквизита "Основание". Например, предприятие приняло в кассу сумму ссуды. В строке "Основание" можно сделать запись "Ссуда", а в строке "Приложение" отметить номер договора предприятия с заемщиком. Если работник возвращает неизрасходованную сумму полученного аванса, в строке "Приложение" можно вписать номер и дату его авансового отчета.

Реквизит "Код целевого назначения" заполняется только в случае использования предприятием специальной системы кодировки хозяйственных операций.

Выдача наличных денег из кассы осуществляется по расходным кассовым ордерам (типовой форма КО-2) или по ведомостям на выплату денег.

Расходный кассовый ордер и ведомость на выплату денег должны быть подписаны руководителем предприятия и главным бухгалтером (или лицом, уполномоченным на это руководителем). Если на документах, которые прилагаются к расходному кассовому ордеру (накладные, ведомости и др.), уже есть разрешительная подпись руководителя, то его подпись на самом кассовом ордере не обязательна.

При выплате наличных денег по "Ведомости на выплату денег" расходный кассовый ордер оформляется после проведения выплат. Тогда же их регистрируют и в "Журнале регистрации". В этом случае в строке "Основание" указывают "в соответствии с ведомостью № __ за __", а реквизит "Выдать" не заполняют.

К **обязательным реквизитам** расходного кассового ордера относят: наименование предприятия, идентификационный код ЕГРПОУ, номер и дату составления ордера, корреспондирующий счет, сумму, получателя наличных денег, основание для выплаты наличных денег,

приложение, подпись получателя средств; номер, дату и место выдачи документа, который удостоверяет личность получателя средств; подписи руководителя, главного бухгалтера и кассира.

После получения или выдачи наличных денег кассир делает записи в "Кассовой книге" (типовая форма КО-4). Она применяется для учета движения денег в кассе. Каждая страница кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр и остается в книге, вторая (без горизонтальной линовки) заполняется с лицевой и обратной стороны через копировальную бумагу, является отрывной частью листа и служит отчетом кассира. Первые и вторые экземпляры страниц имеют одинаковую нумерацию.

Расчеты с другими предприятиями и физическими лицами наличными деньгами предприятие может осуществлять как за счет средств, полученных из банков, так и за счет выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг) и других кассовых поступлений.

Каждое предприятие обязано сдавать наличные средства, которые превышают установленный лимит кассы, в банк для зачисления на текущий счет.

Сдача денежных средств в банк оформляется расходным кассовым орденом (типовая форма КО-2), о чем делается запись в "Кассовой книге".

Документом, который свидетельствует о сдаче денежной наличности в банк, является соответствующая квитанция к приходному документу банка на внесение денежной наличности, удостоверенная подписями ответственных лиц банка и оттиском печати (штампа) банка. Документом, который свидетельствует о сдаче выручки в банк через инкассаторов, является копия сопроводительной ведомости, удостоверенная подписью и оттиском печати инкассатора.

Для регистрации приходных и расходных кассовых ордеров используют "Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов". Положением о ведении кассовых операций в Украине предусмотрено использование двух форм указанного "Журнала". На усмотрение руководства, предприятие может использовать "Журнал регистрации" типовой формы КО-3 или КО-3а. Коренное отличие между ними состоит в том, что при использовании "Журнала" формы КО-3 бухгалтеру нужно вести две отдельные книги: одну – для регистрации приходных

документов, другую – расходных кассовых документов. В то же время при использовании "Журнала" формы КО-3а достаточно одной книги. Специалисты рекомендуют использовать такую форму предприятиям с незначительным объемом кассовых операций.

В "Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов" указывают дату и номер документа, который подтверждает поступление или выплату денежной наличности из кассы. При этом нумерация приходных и расходных кассовых ордеров в "Журнале регистрации" производится нарастающим итогом.

С целью контроля за сохранностью наличных средств на предприятиях проводятся **инвентаризации кассы**. Для проведения инвентаризации кассы, которая может осуществляться согласно с приказом руководителя, назначается комиссия, которая после окончания инвентаризации составляет "Акт о результатах инвентаризации наличных денежных средств".

В случае выявления во время инвентаризации недостачи или излишка ценностей в кассе в "Акте" отмечается сумма недостачи или излишка и выясняются обстоятельства их возникновения. Сумма недостачи возмещается в соответствии с законодательством Украины, а излишки приходуется в кассе и зачисляются в доход соответствующего предприятия.

2.2. Синтетический учет кассовых операций

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия применяется **синтетический счет** (счет первого порядка) 30 "Наличность", который имеет следующие субсчета:

301 "Наличность в национальной валюте";

302 "Наличность в иностранной валюте".

Поступление и выдача валюты оформляется приходными и расходными ордерами, соответственно. Выписываются они в валюте платежа и долларах США, евро или другой валюте. Аналитический учет организуется по видам валют и ведется в двух оценках: в инвалюте и гривнах; синтетический – только в гривнах. Остатки наличных денег в инвалюте систематически переоцениваются по текущему курсу.

По дебету счета 30 отражается поступление денежных средств, а **по кредиту** – суммы, выданные наличными деньгами. Дебетовое сальдо показывает остаток денег в кассе. Кассовые операции по выплате

денежных средств и записанные по кредиту счета 30 отражаются в "Журнале 1" (раздел 1). Обороты по дебету этого счета записываются в разные журналы и, кроме того, контролируются "Ведомостью 1.1".

Основанием для заполнения "Журнала 1" и "Ведомости 1.1" служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в "Журнале" и "Ведомости" должно отвечать количеству сданных кассиром отчетов.

В табл. 2.1 приведены типовые корреспонденции счетов по учету наличности.

Таблица 2.1

**Типовые корреспонденции счетов по учету денежных средств
в кассе**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Поступление денежных средств в кассу</i>		
Получена в банке и оприходована в кассе денежная наличность	30	31
Получен взнос учредителя в зарегистрированный (паевой) капитал наличными средствами	30	46
Полученные паевые взносы деньгами	30	46
Получена денежная наличность от покупателя в оплату ранее отпущенной продукции, товаров, услуг	30	36
Поступила в кассу выручка от продажи товаров в розничной торговле	30	702
Получена денежная наличность в погашение полученных прежде векселей	30	34
Возвращена зарплата, излишне выданная работникам	30	66
Перепроданы акции собственной эмиссии, продана доля владельца в капитале предприятия	30	45
Получены деньги от виновного лица, подотчетных лиц, работников в погашение выданного займа	30	37
Поступление арендных платежей в счет будущих периодов	30	69
Поступление текущих арендных платежей	30	713

1	2	3
<i>Выплата денежных средств из кассы</i>		
Выплата задолженности поставщику	63	30
Выкуп акций собственной эмиссии за наличный расчет	45	30
Выдача займа рабочему	377	30
Выдача зарплаты персоналу	66	30
<i>Отражение результатов инвентаризации кассы</i>		
Выявлены излишки денежных средств в результате инвентаризации	30	719
Отображена сумма недостачи денежных средств в кассе, которая не возмещена материально-ответственным лицом	947	30
Отображена сумма недостачи денежных средств, которая подлежит возмещению виновным лицом	375	30
Внесена в кассу сумма недостачи денежных средств материально-ответственным лицом	30	375

2.3. Порядок открытия счетов в учреждениях банков и их учет

Все предприятия обязаны хранить свои свободные средства на текущем счете, открытом в банковском учреждении.

Текущий счет – счет, который открывается на договорной основе для хранения денег и осуществления расчетно-кассовых операций с помощью платежных инструментов в соответствии с условиями договора и требованиями законодательства Украины.

К основным операциям, которые выполняются предприятиями с помощью банков, относятся следующие: получение выручки от покупателей за реализованную готовую продукцию (товары, работы, услуги); оплата счетов поставщиков и подрядчиков, получение и погашение банковских ссуд, перечисления платежей в бюджет и социальные фонды; оплата за коммунальные услуги и др.

Порядок открытия счетов в банке, их использование и закрытие регламентировано одноименной Инструкцией, утвержденной постановлением Правления НБУ от 12.11.2003 г. № 492 (с изменениями и дополнениями) [33]. Банки открывают счета: по договору банковского счета – текущие (для хранения денег, осуществление расчетно-кассовых операций с помощью платежных инструментов); по договору банковского вклада – вкладные (депозитные) (для хранения денег, которые передаются

предприятием банку в управление на установленный срок или без тако-го под определенный процент и подлежат возврату). Счета открывают как в национальной, так и иностранной валюте. Для этого в учреждение банка подаются следующие документы:

1) заявление на открытие счета, подписанное руководителем. Если предприятием не используется работа наемных работников, то это следует отметить в разделе "Дополнительная информация";

2) копия свидетельства о государственной регистрации юридического лица, заверенная нотариусом или исполкомом;

3) копия учредительного документа (устав, учредительский договор), заверенная нотариусом или органом, который ее выдал;

4) копия справки о внесении юридического лица в ЕГРПОУ;

5) карточка с образцами подписей лиц, которые будут иметь право подписывать платежные документы и оттиском печати предприятия, заверенная нотариусом.

После предоставления необходимых документов составляется договор на расчетно-кассовое обслуживание.

Действующим законодательством не установлены ограничения относительно количества текущих счетов, которые могут открывать юридические или физические лица. Вместе с тем клиенты могут открыть лишь один счет для формирования уставного капитала хозяйственного общества (в иностранной и/или национальной валюте) и один счет (в иностранной и/или национальной валюте) по каждому соглашению совместной деятельности без создания юридического лица.

Синтетический учет операций по счетам в банках ведется на счете первого порядка 31 "Счета в банках", который имеет субсчета (счета второго порядка), в том числе:

311 "Текущие счета в национальной валюте";

312 "Текущие счета в иностранной валюте";

313 "Прочие счета в банке в национальной валюте";

314 "Прочие счета в банке в иностранной валюте";

315 "Специальные счета в национальной валюте";

316 "Специальные счета в иностранной валюте".

По дебету счета 31 "Счета в банках" отражается поступление денежных средств, **по кредиту** – их использование.

Субсчета 312 "Текущие счета в иностранной валюте" и 314 "Прочие счета в банке в иностранной валюте" предназначены для обобщения

информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте.

Субсчет 315 "Специальные счета в национальной валюте" предназначен для учета средств на счете в системе электронного администрирования налога на добавленную стоимость, открытом налогоплательщику в Казначействе, а также на других специальных счетах, открытых в банке и/или органе Казначейства в соответствии с законодательством и т. д.

Субсчет 316 "Специальные счета в иностранной валюте" предназначен для учета средств в иностранной валюте, подлежащих распределению или дополнительному предварительному контролю, в том числе сумм средств в иностранной валюте, подлежащих обязательной продаже в соответствии с законодательством [3].

В табл. 2.2 приведены типовые корреспонденции счетов по учету денежных средств на счетах в банках.

Таблица 2.2

**Типовые корреспонденции счетов по учету операций
на счетах в банках**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Сдана денежная наличность из кассы на текущий счет в банк	31	30
2. Поступила на текущий счет задолженность от покупателей за реализованную продукцию	31	36
3. Поступила на текущий счет оплата от покупателя в погашение полученного векселя	31	34
4. Получен на текущий счет краткосрочный кредит банка	31	60
5. Произведена оплата с текущего счета за ценные бумаги других предприятий	14, 35	31
6. Получена денежная наличность из банка в кассу	30	31
7. Возвращена банку сумма краткосрочного кредита	60	31

1	2	3
8. Оплачена с текущего счета задолженность по выданным краткосрочным векселям	62	31
9. С текущего счета перечислена задолженность поставщику	63	31
10. С текущего счета перечислена задолженность по налогам	64	31
11. С текущего счета перечислена задолженность органам страхования	65	31
12. Проведены расчеты с прочими кредиторами через текущий счет предприятия	68	311

Для отражения оборотов по кредиту счета 31 служит "Журнал 1" (раздел 3). Обороты по дебету этого счета отражаются в разных журналах и, кроме того, контролируются ведомостью 1.2. Основанием для заполнения этих регистров являются проверенные и обработанные выписки из текущего счета.

Обязательное условие для заполнения регистров – использование одной строки для каждой выписки банка. Количество занятых строк "Журнала" и "Ведомости" за каждый месяц должно быть одинаковым и равно количеству полученных за этот период выписок из банка. Как в "Журнале", так и в "Ведомости" суммы записываются в разрезе корреспондирующих счетов с дебетом и кредитом счета 31. Наличие этих показателей за каждый отчетный день и месяц позволяет счетным работникам анализировать источники поступления денежных средств на счета предприятия, контролировать целевое использование средств, исполнение обязательств перед бюджетом.

2.4. Первичные документы, используемые в учете банковских операций

Документальное оформление расчетов, которые осуществляются при участии банка, регламентированы "Инструкцией о безналичных расчетах в Украине в национальной валюте", утвержденной постановлением Правления НБУ от 21.01.2004 г. № 22 (с изменениями и дополнениями) [32]. Она предусматривает использование следующих платежных инструментов при проведении расчетных операций (рис. 2.2).

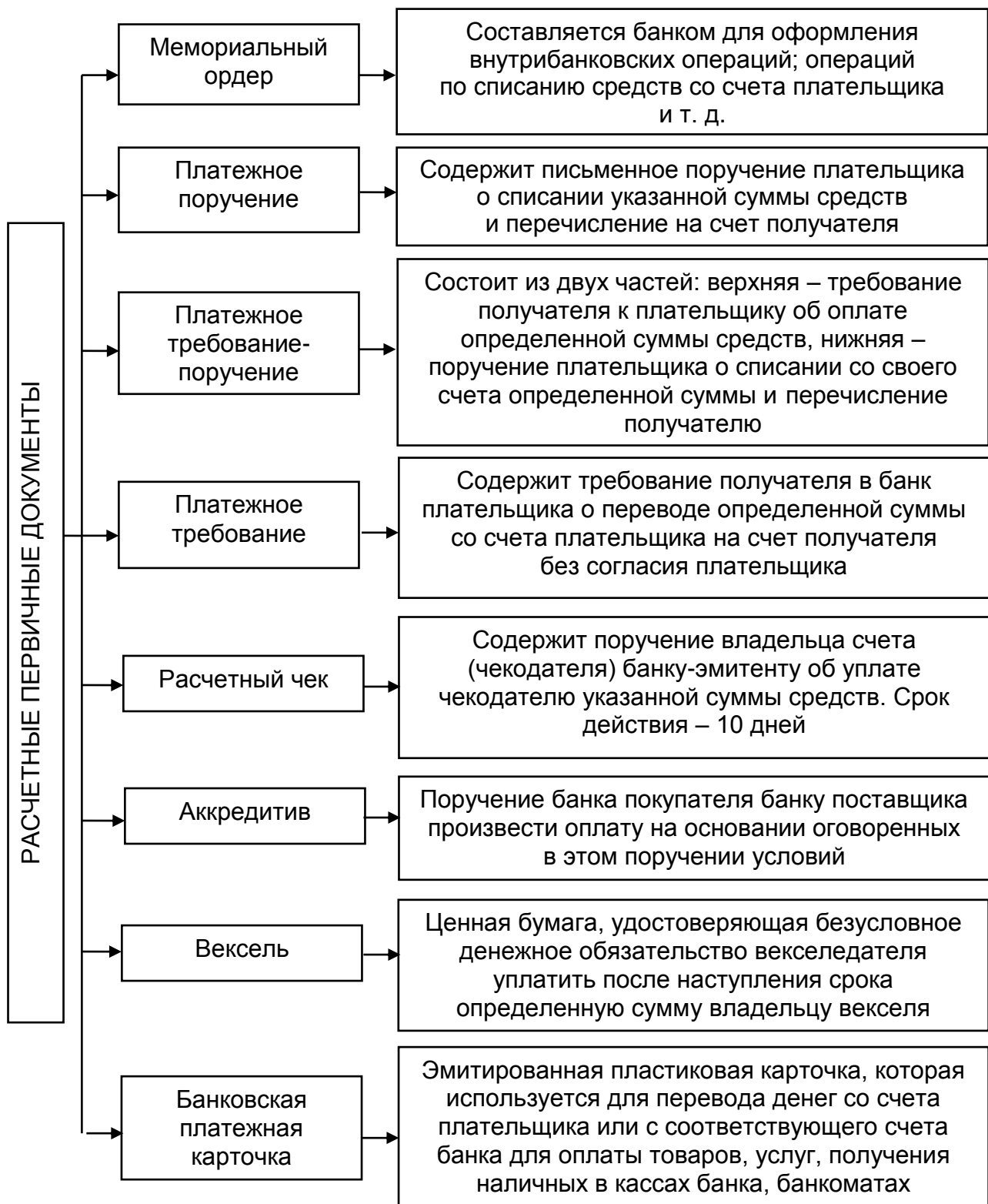


Рис. 2.2. Основные платежные инструменты

Правила использования банковских платежных карточек и векселей при расчетах регулируются отдельными законодательными актами Украины.

Схема документооборота по операциям движения денежных средств на текущем счете предприятия представлена на рис. 2.3.

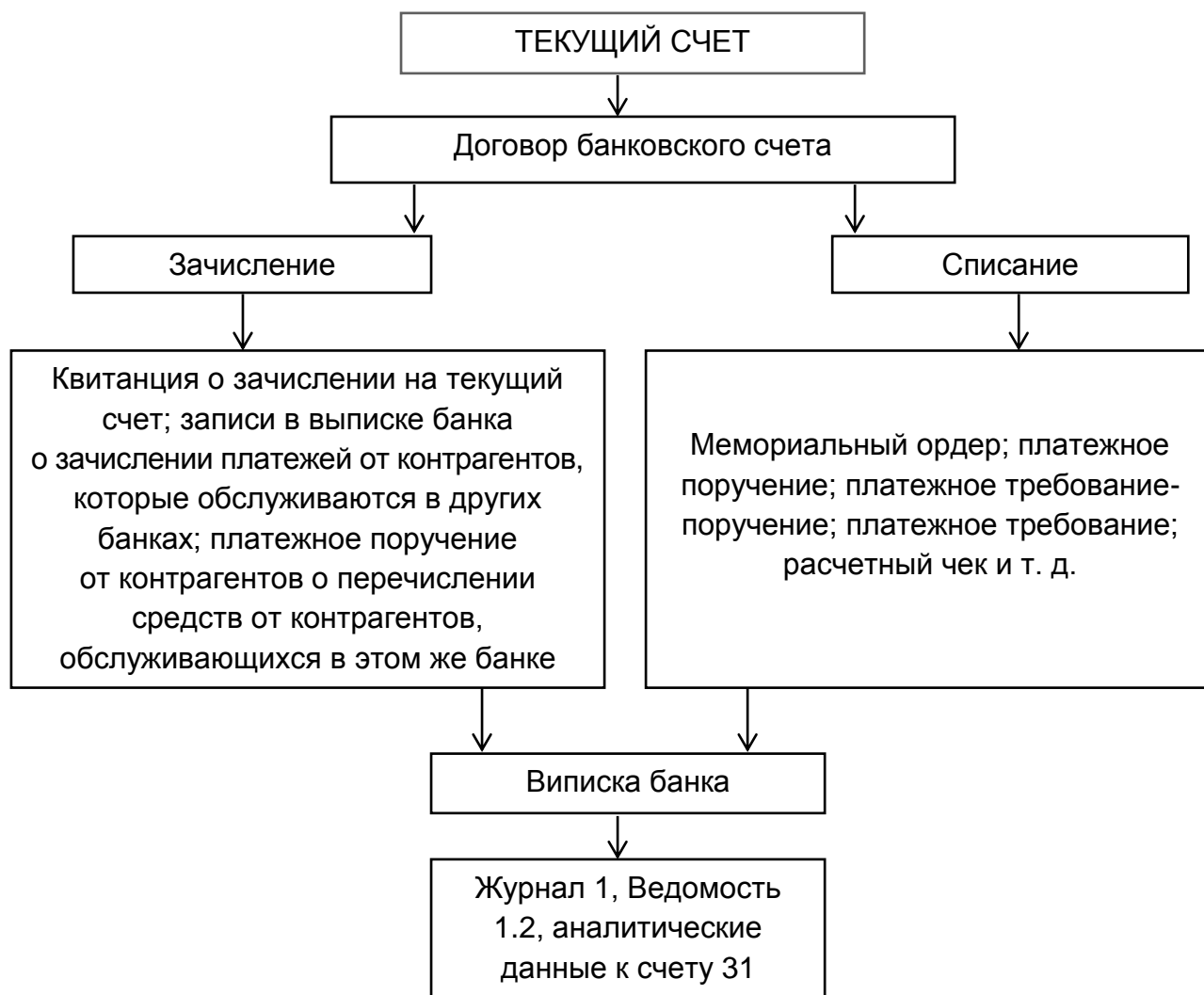


Рис. 2.3. Синтетический учет операций на текущих и прочих счетах в банках

Предприятие получает от банка выписку с текущего счета, где приводится перечень проведенных за текущий день операций. Выписка – это документ, который банк предоставляет клиенту ежедневно, указывая все проведенные за определенный период операции на текущем счете предприятия.

Форма выписки законодательно не установлена, поэтому каждый банк самостоятельно определяет ее форму и содержание. Но в банковской выписке обязательно должны быть приведены следующие данные:

- 1) номер текущего счета предприятия;
- 2) дата предыдущей выписки;

- 3) остаток средств на начало дня выписки;
- 4) номер и дата документа, сумма поступления (перечисление) денежных средств по каждому факту платежа;
- 5) сумма оборота (итог) выписки по поступлениям и перечислениям;
- 6) остаток средств на текущем счете предприятия на конец дня.

Выписка банка является регистром аналитического учета и выступает в качестве основания для бухгалтерских записей. Суммы с одинаковыми корреспондирующими счетами каждой выписки складываются и записываются в "Журнал" и "Ведомость" итогами. Необходимо помнить, что у суммы в выписке по кредиту – это поступления денег на текущий счет, по дебету – списание. Это объясняется тем, что банк является должником предприятия.

2.5. Учет денежных средств в иностранной валюте

Для обобщения в бухгалтерском учете информации об операциях с наличными денежными средствами в иностранной валюте в кассе предприятия предусмотрен субсчет 302 "Наличность в иностранной валюте". Для учета безналичных денежных средств в иностранной валюте на счетах в банках используют такие субсчета: 312 "Текущие счета в иностранной валюте", 314 "Прочие счета в банке в иностранной валюте", 316 "Специальные счета в иностранной валюте". На субсчете 316 учитываются денежные средства в иностранной валюте, подлежащие распределению или дополнительному предварительному контролю, в том числе денежные средства, которые подлежат обязательной продаже в соответствии с законодательством.

К указанным субсчетам целесообразно вводить субсчета в соответствии с видами валют, которые используются на предприятии.

Денежные средства в иностранной валюте учитываются как непосредственно в той иностранной валюте, в которой осуществляются расчеты и платежи, так и в денежной единице Украины, при этом необходимо соблюдать нормы П(С)БУ 21 "Влияние изменений валютных курсов". В соответствии с данным документом операции в иностранной валюте при первоначальном признании пересчитываются в национальную валюту Украины по валютному курсу на начало дня даты осуществления операции. Операции по безналичным расчетам в иностранной валюте предприятие может отражать в национальной валюте в сумме, определенной в документах банка, с учетом особенностей применения

банком валютного курса на дату осуществления операции, если это не противоречит требованиям налогового и таможенного законодательства [18].

Под **валютным курсом** понимают установленный НБУ курс денежной единицы Украины к денежной единице другой страны.

Хозяйственные операции, приведенные в табл. 2.2, 2.3, могут осуществляться и с денежными средствами в иностранной валюте. Только при их учете будут использоваться субсчета 302, 312 и 314. Например, если поступление на текущий счет краткосрочного кредита в национальной валюте отражается бухгалтерской проводкой: Д-т 311 – К-т 601, то поступление краткосрочного кредита в иностранной валюте будет отражаться проводкой Д-т 312 – К-т 602.

Необходимо рассмотреть специфические особенности ведения учета иностранной валюты. Законодательством предусмотрено, что инвалютные поступления из-за границы банк вначале зачисляет на распределительный счет, учет которого ведется на субсчете 316. В дальнейшем 75 % таких поступлений подлежат обязательной продаже на межбанковском валютном рынке Украины (МВРУ). Оставшиеся 25 % зачисляют на текущий валютный счет предприятия бухгалтерской проводкой: Д-т 312 – К-т 316.

Денежные средства в иностранной валюте (как наличные, так и безналичные) являются **монетарной статьей** баланса. Следовательно, по ним необходимо определять курсовые разницы.

Курсовая разница – это разница между оценками одинакового количества единиц иностранной валюты при разных валютных курсах.

В соответствии с П(С)БУ 21 курсовые разницы определяются по монетарным статьям в иностранной валюте на дату баланса и на дату осуществления хозяйственной операции (в ее пределах или по всей статье) [18].

Доходы и расходы от операционных курсовых разниц по наличной и безналичной инвалюте на дату ее списания и на дату баланса отражаются следующим образом (рис. 2.4).

Предприятия, желающие приобрести иностранную валюту, обращаются для этого в уполномоченный банк. Покупка валюты осуществляется по коммерческому курсу, действующему на МВРУ. На баланс инвалюта зачисляется по курсу НБУ. При этом может возникнуть разница между коммерческим курсом и курсом НБУ, но это не является курсовой разницей, это разница между балансовой стоимостью валюты и стоимостью ее приобретения.

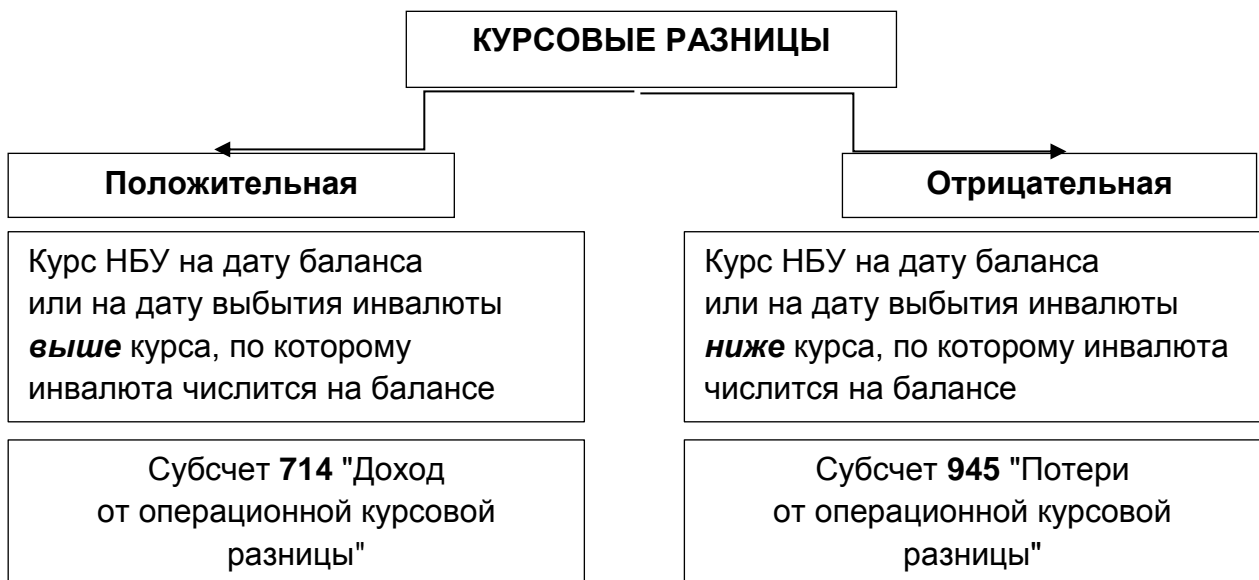


Рис. 2.4. Отражение курсовых разниц в бухгалтерском учете

Если курс НБУ на момент покупки инвалюты ниже курса МВРУ, то эта разница отражается на субсчете 942 "Расходы на куплю – продажу иностранной валюты". Если наоборот – то разница отражается на субсчете 711 "Доход от купли – продажи иностранной валюты".

Пример 1. Предприятие через уполномоченный банк приобрело 10 000 \$. Курс НБУ на дату покупки составил 25,4 грн/\$, код МВРУ – 26,2 грн/\$. Для покупки инвалюты банку было перечислено 270 000 грн. Комиссионное вознаграждение банка составило 500 грн. Отражение данных операций в учете представлено в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Отражение в учете операций по приобретению иностранной валюты

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1. Перечислены уполномоченному банку денежные средства на покупку инвалюты	333	311	270 000 грн
2. Зачислена приобретенная иностранная валюта на текущий валютный счет предприятия (10 000 × 25,4)	312	333	10 000 \$
			254 000 грн

1	2	3	4
3. Отражена сумма комиссионного вознаграждения банка	92	685	500 грн
	685	333	
4. Отражена разница между коммерческим курсом покупки валюты и курсом НБУ (10 000 × (26,2 – 25,4))	942	333	8 000 грн
5. Возвращен остаток средств на текущий счет предприятия	311	333	7 500 грн

Предприятия продают иностранную валюту по коммерческому курсу на МВРУ. При этом также может возникнуть разница в оценке валюты по курсу ее продажи и курсу НБУ.

Таким образом, на день продажи необходимо пересчитать балансовую стоимость иностранной валюты и сравнить ее с продажной стоимостью. Если курс МВРУ на момент продажи инвалюты выше курса НБУ – отражается доход на субсчете 711, а если ниже – расходы на субсчете 942.

Если возникает разница между курсом НБУ, по которому валюта числилась на балансе, и курсом НБУ на дату продажи валюты, то при этом также возникает курсовая разница.

2.6. Учет прочих денежных средств

Предприятия в своем обороте могут иметь другие денежные средства, которые представляют отдельный объект учета. Учитываются они на счете 33 "Прочие средства". На данном счете обобщается информация: о наличии и движении денежных документов (в национальной и иностранной валюте), которые находятся в кассе предприятия (почтовые марки, марки гербового сбора, оплаченные путевки в санатории, пансионаты, дома отдыха и т. д.); об электронных деньгах и деньгах в пути, которые внесены в кассы банков, сберегательные кассы или почтовые отделения для дальнейшего их зачисления на счета предприятия. Счет 33 имеет следующие субсчета: 331 – "Денежные документы в национальной валюте", 332 – "Денежные документы в иностранной валюте", 333 – "Денежные средства в пути в национальной валюте", 334 – "Денежные средства в пути в иностранной валюте",

335 – "Электронные деньги, номинированные в национальной валюте".

По дебету счета 33 "Прочие средства" отражается поступление денежных документов в кассу предприятия и средств в пути, **по кредиту** – выбытие денежных документов и списание средств в пути после их зачисления на соответствующие счета.

На субсчете 335 "Электронные деньги, номинированные в национальной валюте" отражаются операции с электронными деньгами, которые производятся в соответствии с законодательством.

Электронные деньги – единицы стоимости, которые хранятся на электронном устройстве, принимаются как средство платежа другими лицами, отличными от лица, которое их выпускает, и являются денежным обязательством этого лица, которое выполняется в наличной или же безналичной форме. При этом для целей бухгалтерского учета не признаются электронными деньгами заранее оплаченные карточки одноцелевого использования: дисконтные карты торговцев, карты автозаправочных станций, билеты для проезда в городском транспорте и тому подобное, которые принимаются в качестве средства платежа исключительно их эмитентами.

Схема расчетов с использованием электронных денег представлена на рис. 2.5.

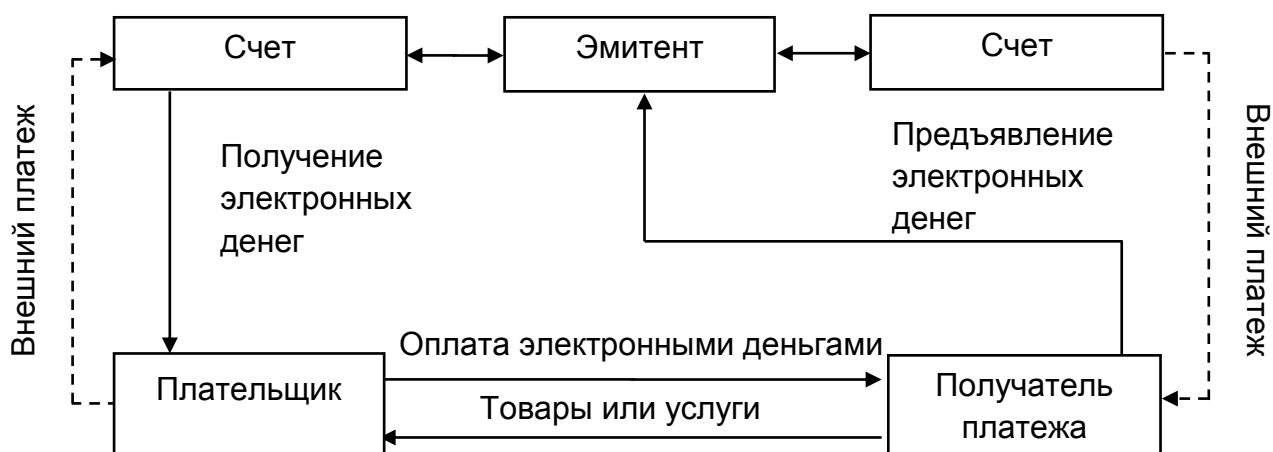


Рис. 2.5. **Схема расчетов с использованием электронных денег**

В табл. 2.4 представлены бухгалтерские проводки по отражению прочих денежных средств.

Бухгалтерские проводки по отражению прочих денежных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Перечислены деньги для приобретения или продажи иностранной валюты	331	31
Уплачены наличные за приобретенные путевки	331	30
Получены в банке дорожные чеки	33	311
Передана корпоративная карточка в бухгалтерию на хранение	313	331
Списываются дополнительные затраты, связанные с приобретением денежных документов	92,93	331
Удержана из зарплаты работника стоимость путевки	661	331
Возвращены подотчетным лицом неиспользованные денежные документы	332	372

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам. Синтетический – в "Журнале 1" (раздел 5) и "Ведомости 1.3".

Вопросы для самоконтроля

1. Требования к хранению денежных средств в кассе.
2. Порядок расчета лимита кассы.
3. Первичные документы по учету денежных средств в кассе и порядок их заполнения.
4. Синтетический и аналитический учет денежных средств в кассе.
5. Открытие текущего и других счетов в банке и необходимые документы.
6. Первичные документы для осуществления безналичных расчетов.
7. Синтетический и аналитический учет денежных средств на счетах в банках.
8. Особенности учета иностранной валюты в кассе и на текущем счете предприятия.
9. Особенности учета прочих денежных средств.

Тестовые задания для проверки знаний

1. *Ведение кассовых операций на предприятии регулируется:*

- а) инструкцией, утвержденной главным бухгалтером;
- б) инструкцией Национального банка Украины;
- в) Национальным положением (стандартом) бухгалтерского учета.

2. *Приходные кассовые ордера подписываются:*

- а) руководителем предприятия, главным бухгалтером и кассиром;
- б) главным бухгалтером, кассиром;
- в) кассиром.

3. *Расходные кассовые ордера (без прилагаемых к ним документов) содержат подписи:*

- а) руководителя, главного бухгалтера и лица, получившего денежные средства;
- б) главного бухгалтера, лица получившего денежные средства и кассира;
- в) руководителя, главного бухгалтера, кассира и лица получившего денежные средства.

4. *Регистрацию приходных и расходных кассовых ордеров ведет:*

- а) главный бухгалтер;
- б) бухгалтер;
- в) кассир.

5. *"Журнал регистрации расходных кассовых ордеров" построен таким образом, чтобы иметь данные:*

- а) о целевом использовании денежных средств;
- б) об использовании денежных средств по структурным подразделениям;
- в) о наличии денежных средств в кассе.

6. *Каждое предприятие может иметь одновременно:*

- а) неограниченное число кассовых книг;
- б) число кассовых книг, соответствующее числу касс на предприятии;
- в) только одну кассовую книгу.

7. *Записи в кассовой книге производит:*

- а) кассир;
- б) бухгалтер;
- в) главный бухгалтер.

8. *Допускаются ли исправления в кассовой книге:*

- а) нет;
- б) да, методом "красное сторно";
- в) да, заверенные подписями кассира и главного бухгалтера?

9. *Размер сумм наличных денежных средств в кассе предприятия:*

- а) устанавливается приказом руководителя;
- б) устанавливается обслуживающим банком;
- в) не ограничен.

10. *Обязанности кассира при условии заключения договора о полной материальной ответственности может исполнять:*

- а) главный бухгалтер;
- б) заместитель руководителя предприятия, имеющий право первой подписи;
- в) бухгалтер.

11. *Синтетический счет для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия в действующем плане счетов бухгалтерского учета имеет порядковый номер:*

- а) 30;
- б) 31;
- в) 50.

12. *Операции по движению денежных средств в кассе отражаются:*

- а) в "Журнале 1" (раздел 1) и записываются в "Ведомость 1.2";
- б) в "Журнале 1" (раздел 2) и записываются в "Ведомость 1.1";
- в) в "Журнале 1" (раздел 1) и записываются в "Ведомость 1.1".

13. *Основанием для заполнения "Журнала 1" и "Ведомости 1.1" служит:*

- а) "Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров";

- б) "Кассовая книга";
- в) отчет кассира.

14. Для учета ценных бумаг в действующем Плане счетов бухгалтерского учета применяется синтетический счет:

- а) 30;
- б) 31;
- в) 33.

15. Операции по движению ценных бумаг отражаются:

- а) в "Журнале 1" (раздел 5) и "Ведомости 1.3";
- б) в "Журнале 5" (раздел 1) и "Ведомости 1.3";
- в) в "Журнале 1" (раздел 2) и "Ведомости 1.3".

16. Какие счета не могут быть открыты предприятию учреждениями банков:

- а) текущие в национальной валюте;
- б) текущие в иностранной валюте;
- в) активные счета в национальной валюте?

17. Субъекты предпринимательской деятельности имеют право открыть:

- а) неограниченное число текущих счетов для физических и юридических лиц;
- б) неограниченное число текущих счетов для юридических лиц и только один текущий счет для физического лица;
- в) только один текущий счет для юридического и физического лица.

18. Решение предприятия о вносе денежных средств из кассы на текущий счет в банке оформляется:

- а) денежным чеком;
- б) платежным поручением;
- в) заявлением на перевод наличности.

19. Оправдательным документом при списании с кассы предприятия суммы, внесенной на текущий счет является:

- а) квитанция банка;
- б) справка банка;
- в) копия приходного ордера банка.

20. Между предприятиями для безналичных расчетов за продукцию, выполненные работы и услуги применяются:

- а) накладные, счета-фактуры;
- б) платежные поручения, платежные требования–поручения;
- в) расходные ордера.

3. Учет дебиторской задолженности

3.1. Методологические основы учета дебиторской задолженности

В процессе деятельности предприятие не всегда осуществляет расчеты с другими предприятиями или физическими лицами одновременно с передачей готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. В связи с этим у него возникает дебиторская задолженность.

Методологические основы формирования в учете информации о дебиторской задолженности и ее раскрытии в финансовой отчетности регламентируются П(С)БУ 10 "Дебиторская задолженность".

В соответствии с П(С)БУ 10 **дебиторская задолженность** – сумма задолженности дебиторов предприятию на определенную дату [19].

Дебиторы – юридическое и физическое лица, которые вследствие прошлых событий задолжали предприятию определенные суммы денежных средств, их эквивалентов или других активов.

Дебиторами могут являться как юридические, так и физические лица, которые должны предприятию денежные средства, их эквиваленты или другие активы.

Дебиторская задолженность юридических лиц возникает в случае:

- 1) реализации продукции (товаров, работ, услуг) на условиях последующей оплаты;
- 2) приобретения материальных ценностей (работ, услуг) по предоплате.

В соответствии с П(С)БУ 10, дебиторская задолженность признается активом, только в случае выполнения следующих условий:

- 1) если ее сумма может быть достоверно определена;
- 2) существует вероятность получения предприятием в будущем экономических выгод в результате ее погашения [19].

По сроку погашения различают долгосрочную и текущую (краткосрочную) дебиторскую задолженность.

Долгосрочной дебиторской задолженностью считается сумма дебиторской задолженности, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты баланса.

Текущей дебиторской задолженностью считается сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла или будет погашена в течение двенадцати месяцев с даты баланса.

В общем виде классификация дебиторской задолженности представлена на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Классификация дебиторской задолженности

3.2. Учет долгосрочной дебиторской задолженности

Дебиторская задолженность, которая не возникает в процессе нормального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты баланса, называется **долгосрочной**. Она учитывается на счете 18 "Долгосрочная дебиторская задолженность и другие необоротные активы".

Счет 18 имеет три субсчета:

181 "Задолженность за имущество, переданное в финансовую аренду", который предназначен для учета и отражения чистых инвестиций арендодателя в финансовую аренду, определяемых в соответствии с П(С)БУ 14 "Аренда". Бухгалтерские проводки по расчетам за финансовую аренду имущества рассмотрены в теме "Учет основных средств";

182 "Долгосрочные векселя полученные" предназначен для учета векселей, полученных в обеспечение долгосрочной дебиторской задолженности. Получение долгосрочного векселя в учете отражается эта операция следующей проводкой: дебет счета 182 и кредит счета 181, а при погашении векселя денежными средствами на текущий счет предприятия производится запись по дебету счета 311 и кредиту счета 182;

183 "Прочая дебиторская задолженность" предназначен для учета долгосрочной дебиторской задолженности, не отражаемой на других субсчетах счета 18. Проводится за проданные активы с рассрочкой платежа, по выданным ссудам работникам предприятия и т. д. [3].

По дебету счета 18 "Долгосрочная дебиторская задолженность и другие необоротные активы" отражается возникновение (увеличение) долгосрочной дебиторской задолженности и получение других необоротных активов, **по кредиту** – погашение (списание) долгосрочной дебиторской задолженности и выбытие других необоротных активов.

Аналитический учет долгосрочной дебиторской задолженности ведется по каждому дебитору, по видам задолженности, срокам ее возникновения и погашения.

Счета, с которыми корреспондирует счет 18 "Долгосрочная дебиторская задолженность и другие необоротные активы", представлены в табл. 3.1.

Счета, корреспондирующие со счетом 18 "Долгосрочная дебиторская задолженность и другие необоротные активы"

По дебету счета 18 с кредитом счетов		По кредиту счета 18 с дебетом счетов	
10	"Основные средства"	10	"Основные средства"
11	"Другие необоротные материальные активы"	11	"Другие необоротные материальные активы"
12	"Нематериальные активы"	12	"Нематериальные активы"
31	"Счета в банках"	14	"Долгосрочные финансовые инвестиции"
33	"Другие средства"	28	"Товары"
35	"Текущие финансовые инвестиции"	30	"Касса"
37	"Расчеты с разными дебиторами"	31	"Счета в банках"
69	"Доходы будущих периодов"	33	"Другие средства"
70	"Доходы от реализации"	35	"Текущие финансовые инвестиции"
73	"Другие финансовые доходы"	37	"Расчеты с разными дебиторами"
74	"Другие доходы"	85	"Другие затраты"
		97	"Другие расходы"

3.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

К текущей дебиторской задолженности относится задолженность покупателей и заказчиков, по которой отгружена готовая продукция или товары, выполнены работы или предоставлены услуги, с учетом налога на добавленную стоимость, акциза, а также других налогов и сборов, которые включены в стоимость реализации, но оплата еще не проведена. Момент образования дебиторской задолженности покупателей и заказчиков фиксируется документами.

Первичная учетная документация по отгрузке (отпуску) готовой продукции, выполненным работам, предоставленным услугам. Основным документ, который определяет взаимоотношения между предприятием-продавцом и предприятием-покупателем – это договор с отечественными и контракт с иностранными партнерами. В документе указываются их наименование, адреса, платежные реквизиты и форма расчетов; наименование готовой продукции (работ, услуг), ее цена и стоимость; сроки и способ отгрузки (передачи, сдачи) готовой продукции (работ, услуг); ответственность сторон за невыполнение договорных обязательств и другие необходимые условия.

Документальное оформление расчетов с покупателями и заказчиками представлено на рис. 3.2.

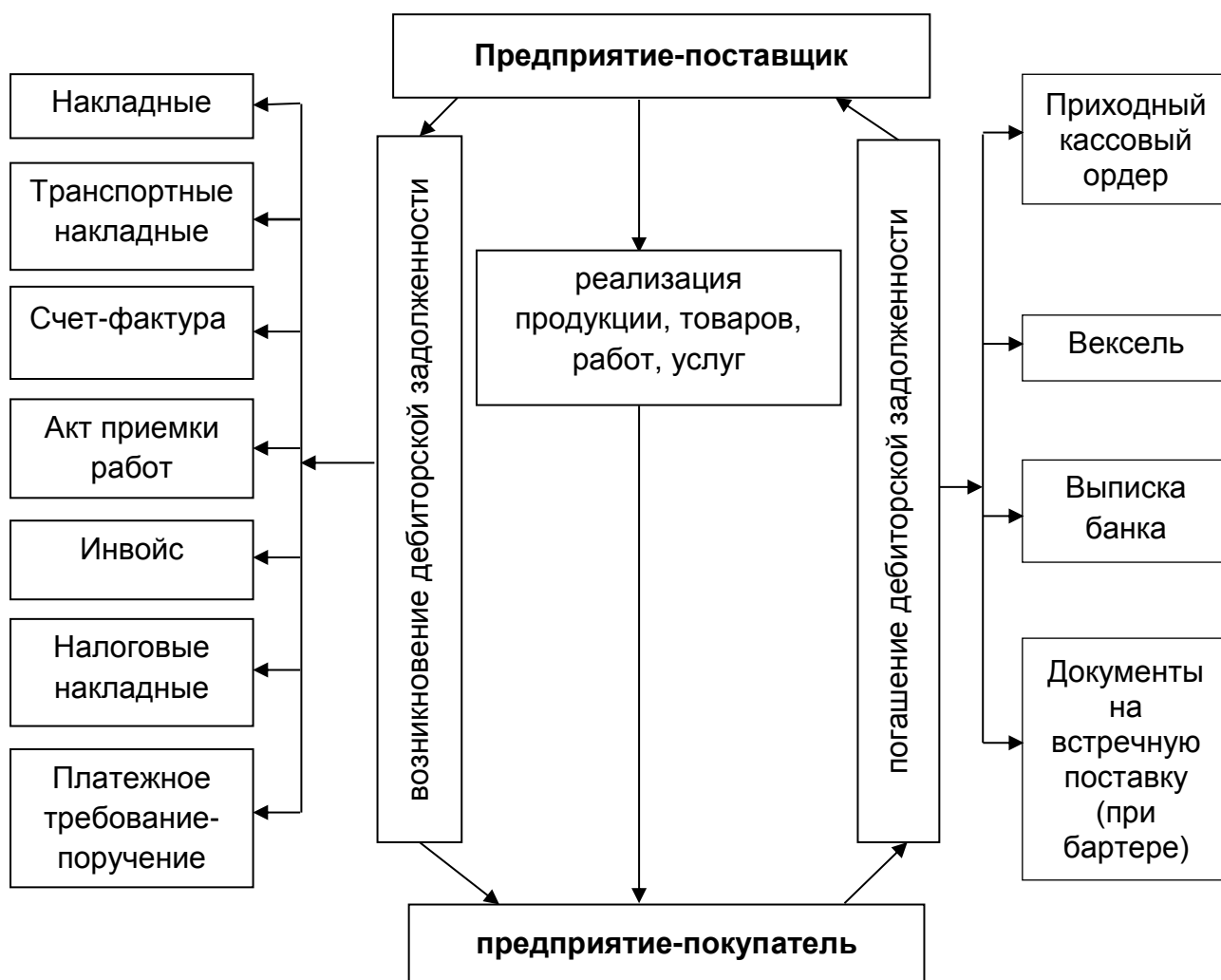


Рис. 3.2. Документальное оформление расчетов с покупателями и заказчиками

Задолженность покупателей и заказчиков признается активом одновременно с признанием дохода от реализации продукции, товаров, работ и услуг и оценивается **по первоначальной стоимости**. Текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы, услуги в итог баланса включается по **чистой реализационной стоимости**.

Смысл этой оценки состоит в следующем. Предприятие, отгружая продукцию или товары, выполняя работы или предоставляя услуги, не всегда получает в этот момент оплату от покупателей и заказчиков. В сущности, предприятие предоставляет своим покупателям коммерческий кредит. В таких ситуациях всегда остается вероятность того,

что оплата от покупателя не поступит. То есть задолженность может быть признана сомнительной или безнадежной.

Сомнительный долг – текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует неуверенность в ее погашении должником.

Безнадежная дебиторская задолженность – это текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность в ее невозврате должником или по которой истек срок исковой давности.

В то же время согласно принципу начисления в момент отгрузки продукции (товаров, работ, услуг) предприятие должно признать доход от их реализации. В доход включаются также задолженности, которые, вероятно, никогда не будут оплачены. Это приводит к тому, что реальный доход, который получит предприятие в будущем, необоснованно завышается на сумму указанных долгов. Поэтому при признании дохода от реализации его необходимо уменьшить на сумму сомнительных долгов. Такого подхода требует и принцип осмотрительности, согласно которому нельзя завышать полученные доходы.

Для оценки суммы сомнительных долгов существует специальная методика, согласно которой предприятие формирует резерв сомнительных долгов.

Вместе с тем следует учесть, что дебиторская задолженность также делится на товарную дебиторскую задолженность и денежную дебиторскую задолженность. **Товарная дебиторская задолженность** – это задолженность по перечисленной предоплате за продукцию, работы, услуги. Резерв сомнительных долгов по ней не создается. Тем самым в случае признания ее безнадежной ее списывают с баланса с отражением в составе прочих операционных расходов проводкой: Д-т 944 – К-т 371. Одновременно сумма списания фиксируется в забалансовом учете на субсчете 071, где она числится в течение срока исковой давности, по истечении которого списывается (если ранее не была погашена должником).

Денежная безнадежная дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы или услуги списывается в момент ее признания за счет резерва сомнительных долгов, который формируется на дату баланса на основании данных бухгалтерского учета прошлых отчетных периодов. При создании резерва сомнительных долгов увеличиваются прочие расходы операционной деятельности, а списание безнадежной задолженности происходит не за счет уменьшения прежде начисленного дохода, а за счет уменьшения резерва сомнительных долгов.

Величина резерва сомнительных долгов определяется тремя методами, приведенными в приложение к П(С)БУ 10 "Дебиторская задолженность":

1) исходя из платежеспособности отдельных дебиторов;

2) исходя из удельного веса безнадежного долга в чистом доходе от реализации продукции (работ, услуг) на условиях последующей оплаты;

3) на основе классификации дебиторской задолженности [19].

Классификация дебиторской задолженности осуществляется группированием дебиторской задолженности по срокам ее непогашения с установлением коэффициента сомнительности для каждой группы. Коэффициент сомнительности устанавливается предприятием, исходя из фактической суммы безнадежной дебиторской задолженности за предыдущие отчетные периоды.

Коэффициент сомнительности, как правило, возрастает с увеличением сроков непогашения дебиторской задолженности. Величина резерва сомнительных долгов определяется как сумма произведений текущей дебиторской задолженности соответствующей группы и коэффициента сомнительности соответствующей группы.

Необходимо рассмотреть определение величины резерва сомнительных долгов на примерах, приведенных в приложении к П(С)БУ 10.

Пример 1. Определение величины резерва сомнительных долгов на основе классификации дебиторской задолженности.

Для определения коэффициента сомнительности на 31 декабря 2015 года предприятие для наблюдения избрало период за последние полгода (июль – декабрь 2015 года) (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Определение величины резерва сомнительных долгов на основе классификации дебиторской задолженности

Месяц	Фактически списано безнадежной дебиторской задолженности, грн			Сальдо дебиторской задолженности соответствующей группы на конец предыдущего месяца, грн		
	группа 1	группа 2	группа 3	группа 1	группа 2	группа 3
1	2	3	4	5	6	7
Июль	600	800	950	20 000	18 000	17 000
Август	–	400	700	22 000	12 000	14 000
Сентябрь	750	500	–	15 000	13 000	14 500

1	2	3	4	5	6	7
Октябрь	300	–	770	16 000	12 000	11 000
Ноябрь	–	650	–	18 000	11 500	13 000
Декабрь	550	850	1400	17 000	14 000	16 000
Итого	2 200	3 200	3 820	–	–	–

Коэффициент сомнительности (Кс) соответствующей группы дебиторской задолженности может определяться по следующей формуле:

$$K_c = (\sum B_{z_n} : \sum D_{z_n}) : i, \quad (3.1)$$

где B_{z_n} – фактически списанная безнадежная дебиторская задолженность соответствующей группы за n-й месяц выбранного для наблюдения периода;

D_{z_n} – дебиторская задолженность соответствующей группы на конец n-го месяца выбранного для наблюдения периода;

i – количество месяцев в выбранном для наблюдения периоде.

Коэффициент сомнительности соответствующей группы дебиторской задолженности составляет:

группа 1 – $(600 : 20\,000 + 750 : 15\,000 + 300 : 16\,000 + 550 : 17\,000) : 6 = 0,022$ (2,2 %);

группа 2 – $(800 : 18\,000 + 400 : 12\,000 + 500 : 13\,000 + 650 : 11\,500 + 850 : 14\,000) : 6 = 0,039$ (3,9 %);

группа 3 – $(950 : 17\,000 + 700 : 14\,000 + 770 : 11\,000 + 1400 : 16\,000) : 6 = 0,044$ (4,4 %).

Величина резерва сомнительных долгов на конец отчетного периода текущего года должна составлять:

$$17\,000 \times 0,022 + 14\,000 \times 0,039 + 16\,000 \times 0,044 = 1\,624 \text{ грн.}$$

Пример 2. Предприятие определяет величину сомнительных долгов на основе классификации дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность на 31 декабря 2015 года составляет 966 000 грн с последующим распределением по срокам ее непогашения:

группа 1 – 700 000 грн;

группа 2 – 240 000 грн;

группа 3 – 26 000 грн.

Остаток резерва сомнительных долгов на 31 декабря 2015 года составляет 3 020 грн.

Коэффициент сомнительности (Кс) соответствующей группы дебиторской задолженности определяется по следующей формуле:

$$K_c = (\sum B_{z_n} : \sum D_{z_n}), \quad (3.2)$$

где B_{z_n} – безнадежная дебиторская задолженность соответствующей группы в составе дебиторской задолженности этой группы на дату баланса в избранном для наблюдения периоде;

D_{z_n} – дебиторская задолженность соответствующей группы на дату баланса в избранном для наблюдения периоде.

Для определения коэффициента сомнительности на основе классификации дебиторской задолженности на 31 декабря 2015 года предприятие для наблюдения избрало период за предыдущие три года (табл. 3.3).

Коэффициент сомнительности соответствующей группы дебиторской задолженности составляет:

группа 1 – $6\,000 : 1\,200\,000 = 0,005$;

группа 2 – $2\,000 : 220\,000 = 0,009$;

группа 3 – $3\,000 : 15\,000 = 0,2$.

Таблица 3.3

Определение величины резерва сомнительных долгов на основе классификации дебиторской задолженности

Дата баланса	Сальдо дебиторской задолженности соответствующей группы, грн			Задолженность, которая признана безнадежной в следующем году, в составе сальдо дебиторской задолженности соответствующей группы на конец предыдущего года, грн		
	группа 1	группа 2	группа 3	группа 1	группа 2	группа 3
31.12.2012	2 000 000	50 000	5 000	1 000	800	1 000
31.12.2013	4 000 000	70 000	3 000	2 000	200	590
31.12.2014	6 000 000	100 000	7 000	3 000	1 000	1 410
Итого	12 000 000	220 000	15 000	6 000	2 000	3 000

Величина резерва сомнительных долгов на 31 декабря 2015 года должна составлять:

$$700\,000 \times 0,005 + 240\,000 \times 0,009 + 26\,000 \times 0,2 = 10\,860 \text{ грн.}$$

С учетом остатка резерва сомнительных долгов следует доначислить еще 7 840 грн (10 860 – 3 020) с включением в расходы декабря 2015 года.

Пример 3. Предприятие определяет величину сомнительных долгов, исходя из удельного веса безнадежных долгов в чистом доходе от реализации продукции, товаров, работ, услуг на условиях последующей оплаты.

За 2015 год чистый доход от реализации продукции, товаров, работ, услуг на условиях последующей оплаты составляет 18 000 000 грн.

Остаток резерва сомнительных долгов на 31 декабря 2015 года составляет 1 000 грн.

Для определения коэффициента сомнительности предприятие для наблюдения избрало период за предыдущие три года (табл. 3.4).

Таблица 3.4

**Определение величины резерва сомнительных долгов
на основе удельного веса безнадежных долгов в чистом доходе
от реализации продукции, товаров, работ, услуг
на условиях последующей оплаты**

Год	Чистый доход от реализации продукции, товаров, работ, услуг на условиях последующей оплаты, грн	Сумма дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы, услуги, которая признана безнадежной, грн
2012	8 000 000	5 000
2013	10 000 000	7 000
2014	15 000 000	9 000
Итого	33 000 000	21 000

Коэффициент сомнительности дебиторской задолженности составляет 0,0006 (21 000 : 33 000 000).

Отчисление на создание резерва сомнительных долгов за 2015 год составляет 10 800 грн (18 000 000 x 0,0006).

Вместе с остатком резерв сомнительных долгов на 31 декабря 2015 года составляет 11 800 грн (10 800 + 1 000).

Пример 4. Предприятие определяет величину сомнительных долгов на основе платежеспособности отдельных дебиторов.

На 31 декабря 2015 года в составе статьи "Векселя полученные" отражен вексель, выданный векселедателем 5 марта 2015 года, на сумму 10 000 грн за реализованные основные средства. Предприятию стала известна информация о возбуждении судом дела о банкротстве векселедателя. На основании этой информации погашение векселя является сомнительным. Величина сомнительных долгов на 31 декабря 2015 года по статье "Векселя полученные" должна быть признана в сумме 10 000 грн, на такую же сумму создается резерв с включением в расходы декабря 2015 года.

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками в бухгалтерском учете используется счет 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками", который имеет субсчета:

361 "Расчеты с отечественными покупателями";

362 "Расчеты с иностранными покупателями";

363 "Расчеты с участниками ПФГ";

364 "Расчеты по гарантийным обеспечениям".

По дебету счета 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражается продажная стоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, предоставленных услуг, которая включает налог на добавленную стоимость, акцизы и другие платежи, сборы (обязательные платежи), подлежащие перечислению в бюджеты и внебюджетные фонды и включенные в стоимость реализации. **По кредиту** – сумма платежей, которые поступили на счета предприятия в банковских учреждениях, в кассу, и другие виды расчетов. Сальдо счета отображает задолженность покупателей и заказчиков за полученную продукцию (работы, услуги) [3].

Аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется в "Ведомости 3.1" по каждому покупателю и заказчику, по каждому предъявленному к оплате счету. На субсчете 362 – "Расчеты с иностранными покупателями" аналитический учет ведется в гривнах и валюте, обусловленной договором.

Итоговые суммы "Ведомости 3.1" по кредиту субсчетов 361 и 362 записываются в "Журнал 3".

Для учета резерва сомнительных долгов используется счет 38.

На счете 38 "Резерв сомнительных долгов" ведется учет резервов по сомнительной дебиторской задолженности, относительно которой имеется риск невозвращения. **По кредиту** данного счета отражается создания резерва сомнительных долгов в корреспонденции со счетами учета

расходов, **по дебету** – списание сомнительной задолженности в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности или уменьшение начисленных резервов в корреспонденции со счетами доходов [3].

Начисление суммы резерва сомнительных долгов за отчетный период отражается в составе прочих операционных расходов отчетного периода.

Основные бухгалтерские проводки по учету расчетов с покупателями отображены в табл. 3.5.

Таблица 3.5

**Бухгалтерские проводки по учету расчетов с покупателями
и заказчиками**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Покупателям и заказчикам отечественным:			
отгруженная готовая продукция	361	701	24 000
реализованные товары	361	702	18 000
выполненные работы, предоставленные услуги	361	703	12 000
Начисленные налоговые обязательства по НДС:			
по отгруженной готовой продукции	701	641	4 000
по реализованным товарам	702	641	3 000
по выполненным работам, предоставленным услугам	703	641	2 000
Списана себестоимость:			
реализованной готовой продукции	901	26	18 000
товаров	902	281	15 600
выполненных работ, предоставленных услуг	903	23	8 500
Полученные денежные средства от отечественных покупателей:			
в кассу предприятия	301	361	14 000
на текущий счет в банке	311	361	40 000
Отгруженная на экспорт готовая продукция на сумму 5 000 \$ (курс НБУ на дату таможенного оформления 26,89 грн за 1 \$)	362	701	5 000 \$ 134 450 грн
Списана себестоимость реализованной готовой продукции	901	26	123 000
Поступила инвалюта от иностранных покупателей в сумме 5 000 \$ (курс НБУ на дату оплаты 26,91 грн за 1 \$)	312	362	5 000 \$ 134 550 грн

1	2	3	4
Списывается курсовая разница	362	714	100
Отражен возврат готовой продукции покупателем	704	361	6 000
Корректируются налоговые обязательства по НДС методом "красное сторно"	704	641	-1 000
Отобрана себестоимость возвращенной готовой продукции	704	26	-4 200
Начислен резерв сомнительных долгов	944	38	37 300
Списана безнадежная дебиторская задолженность отечественных покупателей	38	361	2 350
Списана безнадежная дебиторская задолженность иностранных покупателей (по курсу НБУ на дату списания 26,9 грн за 1 \$)	38	362	1 250 \$ 33 625 грн
Уменьшение начисленных резервов сомнительных долгов	38	716	1 325

3.4. Учет расчетов по векселям полученным

Выдача простых и переводных векселей, операции с векселями, их учет проводится в соответствии с Законом Украины "Об обращении векселей в Украине" № 2374–III от 05.04.2001 г. [38].

Природа векселя двойная: с одной стороны – это ценная бумага; с другой – долговой расчетный документ. Он является документом, подтверждающим имущественные права, осуществление и передача которых возможна лишь при его предъявлении.

Вексель – письменное долговое денежное обязательство установленного образца, по которому одно лицо обязано уплатить другому определенную сумму средств в установленный срок.

Векселя делятся на простые и переводные. **Простой** вексель – письменный документ, выданный в форме безусловного обязательства произвести платеж в указанной сумме, в установленный срок и в обусловленном месте. **Переводной** вексель (тратта) – письменный документ, выданный в форме безусловного предложения (приказа) произвести платеж в указанной сумме, в установленный срок и в указанном месте.

Простой вексель выписывается должником с обязательством по погашению долга кредитору. Переводной вексель – это требование кредитора к должнику об уплате средств третьему лицу – ремитенту.

В вексельном обращении используются следующие термины (табл. 3.6).

Таблица 3.6

Основные термины, используемые в вексельном обращении

Название терминов	Определение термина
1	2
Векселедатель	Лицо, которое выдало вексель (платательщик по векселю) за полученные товары, работы, услуги
Первый векселедержатель	Лицо, которое передало ценности (работы, услуги) и как гарантию их оплаты получило вексель
Последующий векселедержатель	Лицо – владелец векселя, которое получило вексель по индоссаменту
Особый платательщик	Лицо, которое должно произвести платеж по векселю по поручению, за счет и от имени другого лица – плательщика по векселю
Аваль	Поручительство, подпись на векселе; вексельная гарантия, по которой лицо, которое его осуществляет, берет на себя ответственность перед владельцем векселя за выполнение обязательств относительно оплаты по этому векселю
Посредник	Лицо, указанное векселедателем, авалистом, индоссантом по оплате векселя или которое добровольно обязалось оплатить вексель за кого-нибудь из них в порядке реестра
Дисконт	Разница между полной (номинальной) суммой векселя и суммой, уплаченной при приобретении векселя, при условии, что последняя сумма меньше полной (номинальной)
Индоссамент	Специальная надпись на векселе, по которой векселедержатель передает все или только определенные права получателю векселя
Индоссант	Векселедержатель, который передал вексель по индоссаменту
Индоссат	Векселедержатель, который получил вексель по индоссаменту
Номинальная сумма векселя	Сумма, которая подлежит уплате по векселю, без учета обусловленных в тексте векселя процентов
Полная сумма векселя	Сумма, которая подлежит уплате по векселю, с учетом обусловленных в тексте векселя процентов
Ремитент	Первый векселедержатель переводного векселя; лицо, в пользу которой выдан переводной вексель

1	2
Трассант	Векселедатель переводного векселя
Трассат	Лицо, указанное как плательщик по переводному векселю
Акцепт	Согласие на оплату по векселю

Векселя могут использоваться в хозяйственной деятельности предприятия как инструмент коммерческого кредита, который предусматривает плату за отсрочку платежа.

Также векселя могут использоваться для осуществления расчетов за товары (работы, услуги), оформление задолженности по налогам и сборам (например, для расчетов с Пенсионным фондом, налоговые векселя), как ценная бумага, которая приобретается за денежные средства (по договору мены).

На рис. 3.3 и 3.4 представлены схемы, изображающие движение простого и переводного векселей, соответственно.



Рис. 3.3. Схема движения простого векселя

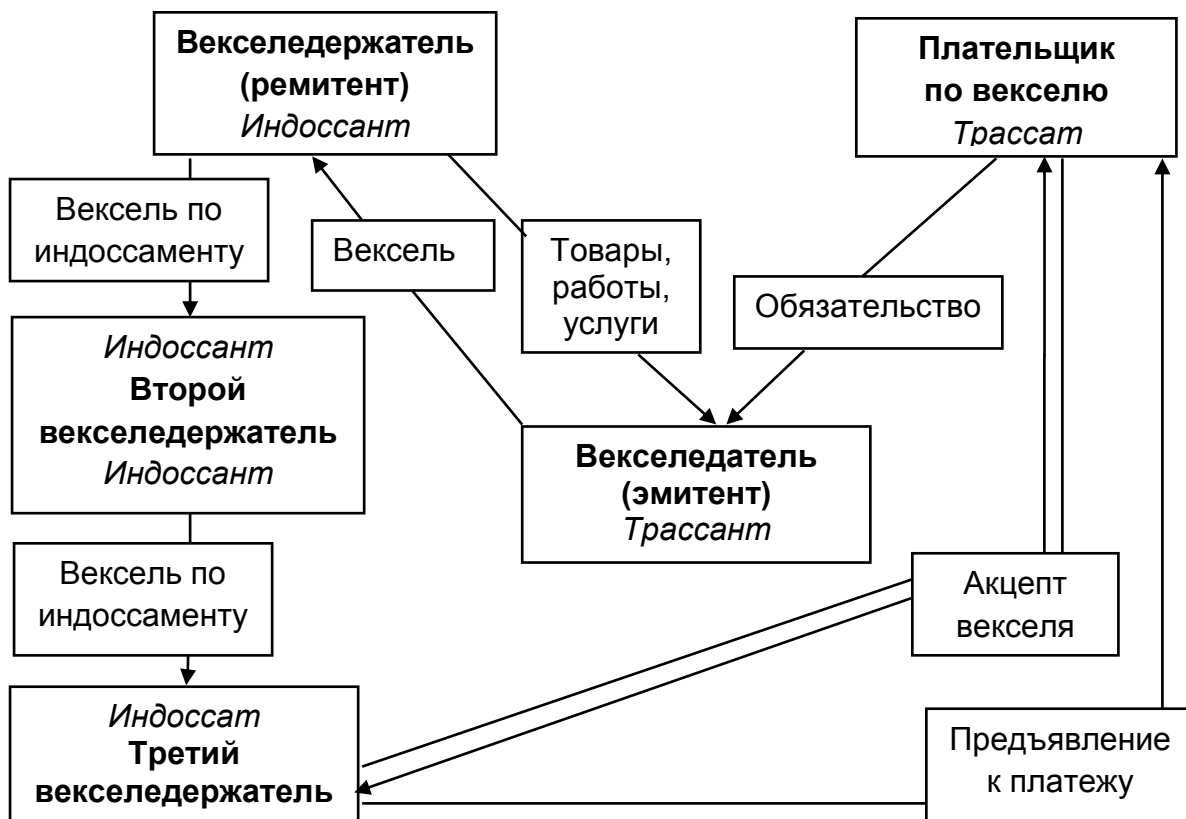


Рис. 3.4. Схема движения переводного векселя

В зависимости от типа векселей, а также от того, в каких операциях они применяются, их отражение в формах финансовой отчетности и в бухгалтерском учете будет происходить по-разному.

Векселя, которые выдаются только за предоставленные товары (работы, услуги), называются товарными, коммерческими. Также в Украине существуют налоговые векселя, которые выдаются на сумму налогов и/или сборов, их выдача и обращение регулируются не вексельным, а налоговым законодательством.

Проведение расчетов с использованием векселей обязательно должно быть предусмотрено в письменном договоре между контрагентами.

За выдачу векселя без наличия денежного долга за товары (работы, услуги) и/или без указания в договоре того, что в расчетах используется вексель, законом предусмотрен штраф.

Быть участником вексельного обращения в Украине могут как юридические, так и физические лица.

В Украине платежи по векселям осуществляются только в безналичной форме.

Векселя оформляются на вексельном бланке, который можно приобрести в коммерческом банке.

Векселя, как товарные, так и налоговые, существуют только в документарной (бумажной) форме. В Украине заполняются только на украинском языке на вексельном бланке. Векселя юридических лиц подписываются обязательно двумя лицами – руководителем предприятия и главным бухгалтером. Вексель, выдаваемый в оплату по контракту между резидентами Украины, может быть номинирован только в национальной валюте – гривне.

Передаются векселя от одного владельца другому путем оформления на обороте специальной передаточной надписи – индоссамента. Количество передач векселя от одного держателя другому ограничено.

Если владелец предъявил вексель, а должник не оплатил его, то векселедержатель может обратиться к нотариусу для опротестования векселя и по исполнительной надписи, затем – сразу же в Государственную исполнительную службу.

Поступление векселя на предприятие является основанием для отражения операции в бухгалтерском учете. Это оформляется актом приема – передачи, в котором указывается: наименование векселедателя и векселедержателя, вид и номер векселя, его номинальная стоимость, срок и место уплаты по векселю, подписи и печати векселедателя и векселедержателя.

Любые исправления в векселях не допускаются.

Для учета полученных векселей используют следующие субсчета бухгалтерского учета:

182 "Долгосрочные векселя полученные";

341 "Краткосрочные векселя, полученные в национальной валюте";

342 "Краткосрочные векселя, полученные в иностранной валюте".

По счету 182 ведется учет векселей, полученных в обеспечение долгосрочной дебиторской задолженности, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты баланса. На субсчетах 341, 342 ведется учет векселей по текущей дебиторской задолженности, которая погашается на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса.

По дебету этих счетов отражается получение векселя за проданные товары (работы, услуги) и по другим операциям, а **по кредиту** – полученные денежные средства в погашение векселей, погашение полученным

векселем кредиторской задолженности, продажа векселя третьей стороне и т. д. Дебетовое сальдо показывает сумму задолженности покупателей, заказчиков и других дебиторов, обеспеченную векселями.

Синтетический учет ведется в разделе 1 "Журнала 3", а аналитический – в "Ведомости 3.4". Основные проводки по учету векселей, полученных в обеспечение дебиторской задолженности (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Бухгалтерские проводки по учету векселей, полученных в обеспечение дебиторской задолженности

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1. Получен долгосрочный вексель от покупателя в счет погашения задолженности	182	36
2. Получен долгосрочный вексель от дебитора	182	377
3. Погашен долгосрочный вексель покупателем путем перечисления денег на текущий счет	311	182
4. Передан долгосрочный вексель в погашение кредиторской задолженности	685	182
5. Получены краткосрочные векселя в обеспечение задолженности:		
а) от покупателей и заказчиков	34	36
б) от других дебиторов	34	377
в) участников (владельцев, акционеров)	34	46
6. Получен вексель за отгруженную продукцию (товары, работы, услуги):		
а) от отечественных покупателей и заказчиков	34	361
б) от иностранного покупателя и заказчика	34	362
7. Погашена задолженность, обеспеченная векселем:		
безналичными средствами на текущий счет	311	34
денежной наличностью в кассу	301	34
8. Полученным ранее векселем погашена задолженность за полученную продукцию (товары, работы, услуги):		
а) отечественным поставщикам	631	34
б) иностранным поставщикам	632	34
в) банку по займу	60	34
9. Отображены дисконтные операции по векселям полученным	97	34

3.5. Учет расчетов с разными дебиторами

Для учета расчетов по текущей дебиторской задолженности с разными дебиторами (по авансам выданным; начисленным доходам, по претензиям, по возмещению причиненного вреда, с подотчетными лицами и т. д.) используют счет 37 "Расчеты с разными кредиторами".

Расчеты по выданным авансам. В процессе деятельности предприятие осуществляет предварительную оплату поставщикам за сырье и материалы, подрядчикам за выполненные работы, а также другим предприятиям и организациям за предоставленные услуги. Такая оплата подлежит учету на субсчете 371 "Расчеты по выданным авансам". **По дебету** данного субсчета отражаются перечисленные суммы авансов (проведенная предоплата), а **по кредиту** – погашение задолженности поставщикам и подрядчикам за полученные товарно-материальные ценности или принятые выполненные работы, услуги. Дебетовое сальдо отражает величину выданных авансов.

Аналитический учет выданных авансов ведется в отдельной "Ведомости 3.2", где проводится запись по каждому выданному (перечисленному) авансу с указанием порядкового номера записи, номера документа, наименования предприятия, которому перечислен аванс, даты перечисления, задолженности на начало и конец отчетного месяца, а также обороты по дебету и кредиту, если такие были.

Синтетический учет по кредиту субсчета 371 ведется в разделе 1 "Журнала 3".

Бухгалтерские проводки по выданным авансам представлены в табл. 3.8.

Таблица 3.8

Бухгалтерские проводки по выданным авансам

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1. Перечислен с текущего счета в банке аванс поставщику	371	311
2. Начислен налоговый кредит по НДС	641	644
3. Получено сырье от поставщика	201	631
4. Списывается ранее отраженная сумма налогового кредита по НДС	644	631
5. Произведен взаимозачет задолженностей	631	377

Расчеты с подотчетными лицами. Подотчетными лицами являются работники предприятия, которые получили авансом суммы денежных средств на хозяйственные нужды, закупку мелким оптом материальных ценностей или для выполнения заданий во время командировки. Выдача в подотчет денежных сумм проводится с разрешения руководителя предприятия по заявлению работника.

При выдаче подотчетной суммы на расходы по командировке выполняется авансовый расчет таких сумм. Для этого руководителем предприятия издается приказ о направлении работника в командировку, в котором указывается место командировки, сроки пребывания, задание, по которому сотрудник направляется в командировку. На основании приказа выписывается командировочное удостоверение (если это предусмотрено внутренними документами). Согласно этой информации бухгалтер проводит авансовый расчет командировочных расходов. В них включаются расходы на проезд в пункт назначения и обратно, суточные, проживание, бытовые услуги (стирка, чистка, ремонт и глажка одежды и т. д.), бронирование места в гостинице, пользование постельными принадлежностями в пути, пользование в гостиницах холодильником и телевизором, служебные телефонные переговоры.

Для бюджетных предприятий нормы суточных расходов устанавливаются в соответствии с Постановлением КМУ от 02.02.2011 г. № 98 "О суммах и составе командировочных расходов государственных служащих, а также других лиц, направляемых в командировку предприятиями, учреждениями и организациями, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств" и составляют:

для командировок по территории Украины – 30 грн, предельная сумма расходов на наем жилого помещения в сутки – не более 250 грн;

для командировок за границу – устанавливается в зависимости от страны командировки в соответствии с Постановлением № 98 (например, для Австралии – это 35 и 150 дол. США, для России – 37 и 150 дол. США, для США – 50 и 240 дол. США) [39].

Для работников предприятий всех форм собственности (кроме государственных служащих, а также работников предприятий, которые полностью или частично содержатся за счет бюджета) при определении размера суточных необходимо руководствоваться положениями Налогового кодекса

Согласно подпункту 170.9.1 статьи 170 Налогового кодекса Украины (НКУ) "в налогооблагаемый доход не включаются также расходы, не подтвержденные документально, на питание и финансирование других

собственных нужд физического лица (суточные расходы), понесенные в связи с такой командировкой в пределах территории Украины, но не более 0,2 размера минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января налогового (отчетного) года, в расчете за каждый календарный день такой командировки, а для командировок за границу – не более 0,75 размера минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января налогового (отчетного) года, в расчете за каждый календарный день такой командировки". То есть, суточные можно выплачивать в каких угодно суммах без всяких документов, подтверждающих фактически израсходованные работником суммы суточных и направление таких расходов. Главное – чтобы сумма суточных была установлена приказом руководителя предприятия. Такой приказ может устанавливать общие нормы выплаты суточных по Украине и за границу для всех работников без учета населенного пункта, куда направляется работник, и может определять разные суммы суточных для разных категорий работников или населенных пунктов. Также сумма суточных может устанавливаться приказом руководителя для каждого отдельного работника и для каждой отдельной командировки [16].

Исходя из размера минимальной заработной платы в 2016 году можно определить максимальный размер суточных в 2016 году.

1) суточные расходы на командировку по Украине:

$$1378,00 \times 0,20 = 275,60 \text{ грн};$$

2) суточные расходы на командировку за границу:

$$1378,00 \times 0,750 = 1033,50 \text{ грн}.$$

Если в счета на оплату стоимости проживания в гостиницах включаются расходы на питание, суточные расходы, (в зависимости от количества раз питания) возмещаются в следующих размерах:

при одноразовом питании – 80 %;

при двухразовом питании – 55 %;

при трехразовом питании – 35 %.

Срок командировки определяется руководителем, но не может превышать в пределах Украины 30-ти календарных дней, за границу – 60-ти календарных дней.

Порядок и условия командирования работников определяется "Инструкцией о служебных командировках в пределах Украины и за границу", утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 13.03.1998 г. № 59 (с изменениями и дополнениями) [34].

По возвращении из командировки работник представляет "Отчет об использовании денежных средств, выданных на командировку или в подотчет",

к которому прикладывает проездные документы, счет гостиницы и другие оправдательные документы, подтверждающие факт расходования денежных средств. Бухгалтер, принимая авансовый отчет, проверяет правильность расчетов и, сравнивая авансовые выплаты с фактическими расходами, определяет сумму доплаты или возврата в кассу не использованного аванса, полученного на расходы на командировку. За время служебной командировки за работником сохраняется его средний заработок.

Авансовые отчеты составляются также по подотчетным сумам, использованным для оплаты разных услуг, на покупку материальных ценностей за наличный расчет. К авансовым отчетам в этом случае прикладываются оправдательные документы (товарные чеки, квитанции и др.), в частности документ, который подтверждает оприходование приобретенных материальных ценностей на склад (приходный ордер, приходная накладная, акт).

Сроки предоставления "Отчета об использовании денежных средств, выданных на командировку или в подотчет" зависят от цели и формы выдачи аванса работнику (табл. 3.9).

Таблица 3.9

Сроки предоставления "Отчета об использовании средств, выданных на командировку или в подотчет"

Цель выдачи аванса	Срок предоставления "Отчета об использовании денежных средств, выданных на командировку или в подотчет"		
	Форма выдачи аванса		
	в наличной форме	в безналичной форме для использования с применением корпоративных платежных карточек и платежных документов	
расчеты производились наличными, снятыми с платежных карточек		расчеты производились в безналичной форме	
1	2	3	4
Для выполнения отдельных гражданско-правовых действий (решения производственных (хозяйственных) вопросов)	До окончания 5-го банковского дня , следующего за днем, в котором работник приобрел товары (работы, услуги) по поручению и за счет работодателя, выдавшего деньги под отчет		

1	2	3	4
Для покрытия командировочных расходов	До окончания 5-го банковского дня , следующего за днем, в котором работник завершает командировку	До окончания 3-го банковского дня после окончания командировки	Не позднее 10 банковских дней после окончания командировки (до 20 банковских дней при наличии уважительных причин)
Для решения производственных (хозяйственных) вопросов в командировке			

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 372 – "Расчеты с подотчетными лицами". **По дебету** счета записываются суммы возмещенного перерасхода и вновь выданные подотчетные суммы на основании расходных кассовых ордеров, **по кредиту** – суммы, использованные подотчетными лицами на основании авансовых отчетов, а также возвращенные в кассу по приходным кассовым ордерам, как неиспользованные суммы. Сальдо субсчета может быть как дебетовым, так и кредитовым. Такие показатели отражаются развернуто: дебетовое сальдо – в составе оборотных активов, кредитовое сальдо – в составе обязательств баланса предприятия.

В табл. 3.10 представлены бухгалтерские проводки по отражению расчетов с подотчетными лицами.

Таблица 3.10

Бухгалтерские проводки по отражению расчетов с подотчетными лицами

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Выдана подотчетному лицу денежная наличность на хозяйственные нужды или для поездки в командировку	372	30
Перечислены денежные средства подотчетному лицу по месту его пребывания в командировке	372	31
Списаны с работника на основании авансового отчета и прилагаемых первичных документов суммы, направленные на закупку:		
необоротных активов	15	372
запасов	20	372

1	2	3
малоценных и быстроизнашивающихся предметов	22	372
полуфабрикатов	25	372
Отражен налоговый кредит по НДС по приобретенным работником ценностям	64	372
Возвращены в кассу неиспользованные денежные средства	30	372
Возмещена подотчетному лицу сумма превышения затрат над суммой, которая была выдана ему под отчет	372	30
Списаны затраты по командировке:		
производственного рабочего	23	372
начальника цеха	91	372
работника администрации предприятия	92	372
работника отдела сбыта	93	372
Удержана из заработной платы подотчетного лица сумма, которая не была им своевременно возвращена	66	372

Регистрами для учета операций по движению подотчетных сумм и расчетов с подотчетными лицами служат для аналитического учета – отдельная "Ведомость 3.2", а синтетического учета – "Журнал 3".

Основанием для заполнения "Ведомости" и "Журнала" являются расходные и приходные кассовые ордера на выданные подотчетные суммы и возвращенные в кассу неиспользованные подотчетные суммы, а также отчеты об использовании средств, выданных на командировку или под отчет – на израсходованные подотчетные суммы.

Расчеты по начисленным доходам. Субсчет 373 "Расчеты по начисленным доходам" служит для учета расчетов по начисленным доходам к получению в виде дивидендов, процентов и т. п.

По дебету этого субсчета отражаются начисленные доходы, а **по кредиту** – их погашение дебиторами. Дебетовое сальдо показывает величину задолженности по начисленным доходам.

Так, начисление процентов по приобретенным облигациям отражается проводкой: Д-т 373 – К-т 732, а начисление процентов по депозитному счету отражается проводкой: Д-т 373 – К-т 733. Получение процентов на текущий счет отражается бухгалтерской проводкой: Д-т 31 – К-т 373.

Расчеты по претензиям. Субсчет 374 "Расчеты по претензиям" служит для учета расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным им признанным штрафам, пеням, неустойкам.

По дебету этого субсчета отражаются предъявленные претензии, а **по кредиту** – уплаченные, погашенные или возмещенные товарно-материальными ценностями, работами, услугами претензии. Дебетовое сальдо показывает величину задолженности по заявленным претензиям.

Аналитический учет расчетов по претензиям ведется в отдельной "Ведомости 3.2", а синтетический – в разделе 1 "Журнала 3".

При отражении хозяйственных операций по учету расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам или покупателям, используются следующие бухгалтерские проводки (табл. 3.11).

Таблица 3.11

Бухгалтерские проводки по учету расчетов по претензиям

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Предъявлена претензия поставщику за недопоставку груза	374	631
Признана пеня покупателем за несвоевременную оплату счетов за полученную продукцию	374	715
Возмещена недостача груза поставщиком	201	374
Поступила на счет в банке пеня от покупателя	311	374

Расчеты по возмещению причиненного ущерба. В ходе деятельности на предприятии возникают случаи недостачи и потерь от порчи ценностей, недостача денежных средств. Это выясняется при проведении ревизий, инвентаризаций, стихийных бедствий и т. д. При выявлении таких потерь и если конкретное виновное лицо не установлено, все расходы списывают на прочие операционные расходы. Одновременно ведется забалансовый учет потерь и проводится тщательное расследование причин возникновения, а также установление виновных в этом лиц. Если в ходе расследования выявлено виновное лицо, то им возмещаются потери по причиненному ущербу.

Для учета возмещения потерь в учете применяется субсчет 375 – "Расчеты за возмещением причиненных убытков". **По дебету** этого счета отражается сумма ущерба, которая отнесена на виновное лицо, а **по кредиту** – сумма возмещения виновным лицом причиненного ущерба. Дебетовое сальдо показывает величину невозмещенного причиненного ущерба предприятию.

Аналитический учет по счету 375 ведется в отдельной "Ведомости 3.2", а синтетический – в "Журнале 3".

Отражая в учете хозяйственные операции по выявленному ущербу, используют следующие бухгалтерские проводки (табл. 3.12).

Таблица 3.12

Бухгалтерские проводки по учету расчетов по выявлению недостачи, ущерба

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Списана недостача материалов на складе, выявленная инвентаризацией	947	201
Списана недостача денежных средств в кассе	947	301
Недостача материалов отнесена на виновное лицо, кладовщика	375	716
Недостача по кассе отнесена на кассира	375	716
Недостача денег по кассе удержана из заработной платы кассира	661	375
Кладовщик погасил нехватку денежной наличностью в кассу	301	375

Расчеты с прочими дебиторами. Для учета операций по расчетам с разными организациями и физическими лицами, включая работников предприятия (за товары, проданные в кредит; по выданным займам, за форменную одежду, выданная в рассрочку), учебными заведениями, научными и транспортными организациями, а также с другими предприятиями по операциям, связанным с реализацией необоротных активов, производственных запасов, с осуществлением совместной деятельности (без создания юридического лица) применяется субсчет 377 "Расчеты с другими дебиторами".

По дебету этого счета отражаются обороты и сальдо, которые показывают, соответственно, увеличение и наличие дебиторской задолженности на отчетную дату, а **по кредиту** – ее оплата, погашение или уменьшение.

Аналитический учет ведется в Ведомости 3.2 по каждому дебитору, по видам задолженности, с указанием сроков ее возникновения и погашения.

Синтетический учет кредитовых оборотов по субсчету 377 – "Расчеты с другими дебиторами" ведется в "Журнале 3".

При отражении в учете хозяйственных операций по расчетам с прочими дебиторами составляются следующие бухгалтерские проводки (табл. 3.13).

Таблица 3.13

**Бухгалтерские проводки по учету расчетов
с другими дебиторами**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Реализованы производственные запасы и необоротные активы, предназначенные для продажи	377	712
Начислено налоговое обязательство по НДС	712	641
Начислена арендная плата	377	713
Начислено налоговое обязательство по НДС	713	641
Поступила на счет в банке дебиторская задолженность	311	377
Арендатором внесена в кассу арендная плата	301	377
Получен вексель от дебитора	341	377
Проведен взаимозачет задолженностей	631	377
Начислен доход от совместной деятельности	377	722
Поступила на счет прибыль от совместной деятельности	311	377
Выдана ссуда работнику предприятия по заявлению	377	301
Погашается задолженность по ссуде путем удержания из заработной платы работника предприятия	661	377

Расчеты с государственными целевыми фондами. На субсчете 378 "Расчеты с государственными целевыми фондами" ведется учет расчетов с государственными целевыми фондами (в частности, по временной нетрудоспособности).

Так, учет больничных на предприятии ведут следующим образом:

оплата работникам первых пяти дней нетрудоспособности, осуществляемой за счет средств предприятия: Д-т 94 – К-т 66 "Расчеты по выплатам работникам";

начисление суммы материального обеспечения – пособия по временной нетрудоспособности, осуществляемой за счет Фонда соцстрахования по временной потере трудоспособности: Д-т 378 – К-т 66;

поступления денежных средств на счет предприятия для выплаты помощи работникам: Д-т 31 – К-т 378;

выплата помощи работникам: Д-т 66 – К-т 30.

Кроме больничных, на субсчете 378 "Расчеты с государственными целевыми фондами" ведут учет путевок, приобретенных Фондом социального страхования по временной потере трудоспособности и переданных предприятию для предоставления работникам или членам их семей. Указанные путевки предоставляются для получения работниками предприятия или членами их семей санаторно-курортного лечения (при наличии у них соответствующего медицинского заключения). Путевки предоставляют бесплатно или с частичной оплатой работниками в размере 10, 20, 30 или 50 %. При частичной оплате работники вносят средства в кассу предприятия, а предприятие перечисляет их на счет Фонда.

Таким образом, по полученным от Фонда путевкам, которые нужно передать работникам, и полученной от работников частичной оплаты, которую в дальнейшем перечисляют на счет Фонда, предприятие выступает своеобразным поверенным. Это – обязанности предприятия согласно законодательству, ведь предприятию поручено получить и передать путевки и получить и перечислить средства. Предприятие не приобретает права собственности ни на путевки, ни на средства.

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность и виды дебиторской задолженности.
2. Сущность долгосрочной дебиторской задолженности и ее отражения в учете.
3. Первичная документация по расчетам с покупателями и заказчиками.
4. Синтетический и аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками.
5. Сомнительная и безнадежная задолженность. Порядок определения резерва сомнительных долгов.
6. Отражение в учете расчетов с использованием векселей полученных.

7. Порядок расчета с подотчетными лицами.
8. Порядок расчетов по претензиям, по причиненному ущербу.
9. Порядок расчетов с разными дебиторами.

Тестовые задания для проверки знаний

1. Для названия специальной надписи на векселе, обозначающей передачу прав приобретателю векселя используется термин:

- а) индоссамент;
- б) индоссант;
- в) индоссат.

2. Для обозначения векселедателя переводного векселя используется термин:

- а) ремитент;
- б) трассат;
- в) трассант.

3. Для бухгалтерского учета полученных векселей не применяется счет:

- а) 181;
- б) 182;
- в) 341.

4. Номинальная сумма векселя – это:

- а) сумма, уплаченная при приобретении векселя;
- б) сумма, подлежащая уплате по векселю с учетом обусловленных в тексте векселя процентов;
- в) сумма, подлежащая уплате по векселю без учета обусловленных в тексте векселя процентов.

5. Полная сумма векселя – это:

- а) сумма, уплаченная при приобретении векселя;
- б) сумма, подлежащая уплате по векселю с учетом обусловленных в тексте векселя процентов;
- в) сумма, подлежащая уплате по векселю без учета обусловленных в тексте векселя процентов.

6. *Обеспечение платежа по векселю – это:*

- а) аваль;
- б) акцепт;
- в) индоссамент.

7. *Согласие на оплату векселя – это:*

- а) аваль;
- б) акцепт;
- в) индоссамент.

8. *Синтетический учет полученных векселей отражается:*

- а) в "Журнале 1" раздел 3;
- б) в "Журнале 3" раздела 1;
- в) в "Журнале 3" раздела 2.

9. *Бухгалтерский учет дебиторской задолженности регулируется Положением (стандартом):*

- а) 4;
- б) 10;
- в) 16.

10. *Безнадежная дебиторская задолженность – это:*

а) текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары и услуги, относительно которой существует неуверенность в ее погашении должником;

б) сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла;

в) текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность в ее невозврате должником.

11. *Текущая дебиторская задолженность – это:*

а) текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары и услуги, относительно которой существует неуверенность в ее погашении должником;

б) сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла;

в) текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность в ее невозврате должником.

12. Сомнительный долг – это:

а) текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары и услуги, относительно которой существует неуверенность в ее погашении должником;

б) сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла;

в) текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность в ее невозврате должником.

13. Основным документом, определяющим взаимоотношения предприятия–продавца и предприятия–покупателя, является:

а) заявка на приобретение продукции;

б) договор;

в) счет-фактура на оплату продукции.

14. Резерв сомнительных долгов рассчитывается по коэффициенту сомнительности дебиторской задолженности:

а) установленному собственником предприятия;

б) установленному Минфином для различных отраслей промышленности;

в) рассчитываемому предприятиями по методике Минфина.

15. Для синтетического учета расчетов с покупателями и заказчиками используется счет:

а) 36;

б) 60;

в) 76.

16. В дебете счета 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражается:

а) фактическая себестоимость реализованной продукции без НДС, акцизных и других платежей;

б) продажная стоимость реализованной продукции без НДС, акцизных и других платежей;

в) продажная стоимость реализованной продукции, включая НДС, акцизные и другие платежи.

17. Для синтетического бухгалтерского учета резерва сомнительных долгов используется счет:

- а) 36;
- б) 37;
- в) 38.

18. Для синтетического учета расчетов с разными дебиторами используется счет:

- а) 36;
- б) 37;
- в) 38.

19. Дебетовое сальдо субсчета 372 отражает:

- а) сумму, выданную подотчетным лицам;
- б) сумму выданных авансов;
- в) сумму задолженности по предъявленным претензиям.

20. Дебетовое сальдо субсчета 374 отражает:

- а) сумму, выданную подотчетным лицам;
- б) сумму выданных авансов;
- в) сумму задолженности по предъявленным претензиям.

21. Срок командировки в пределах Украины не может превышать:

- а) 15-ти дней;
- б) 30-ти дней;
- в) 60-ти дней.

22. Срок зарубежной командировки не может превышать:

- а) 15-ти дней;
- б) 30-ти дней;
- в) 60-ти дней.

4. Учет основных средств

4.1. Методологические основы учета основных средств

Методологические основы учета основных средств регламентируются П(С)БУ 7 "Основные средства", в соответствии с которым **основные средства** – это материальные активы, которые предприятие (учреждение) содержит с целью использования их в процессе производства (деятельности или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций), ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых более одного года (или операционного цикла, если он больше года) [26].

Экономическая сущность основных средств состоит в том, что они представляют собой средства труда, участвующие в нескольких производственных циклах и переносящие свою стоимость на готовый продукт или расходы деятельности по частям, по мере износа, в виде амортизации.

Основные средства признаются, то есть отражаются в балансе предприятия, если они соответствуют общим критериям признания активов, а именно:

1) существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с использованием данного актива;

2) его оценка может быть достоверно определена.

Уверенность в том, что объект основных средств соответствует первому критерию, связана с наличием подтверждения, что все риски и вознаграждения, связанные с его использованием, уже перешли к предприятию. Вторым критерий в большинстве случаев обуславливается наличием информации о затратах на приобретение или производство объекта на основании первичных документов.

В соответствии с типовой классификацией основные средства группируются по их функциональному назначению, видам экономической деятельности, использованию и принадлежности. На рис. 4.1 представлена классификация основных средств.



Рис. 4.1. Классификация основных средств

Для целей бухгалтерского учета основные средства подразделяются на следующие классификационные группы:

- инвестиционная недвижимость;
- земельные участки;
- капитальные расходы на улучшение земель;
- здания, сооружения и передаточные устройства;

машины и оборудование;
 транспортные средства;
 инструменты, принадлежности, инвентарь (мебель);
 рабочий и продуктивный скот;
 многолетние насаждения;
 прочие основные средства.

В соответствии с Налоговым кодексом Украины (далее – НКУ), **основные средства** – материальные активы, в том числе: запасы полезных ископаемых, предоставленных в пользование; участки недр (кроме стоимости земли, незавершенных капитальных инвестиций, автомобильных дорог общего пользования, библиотечных и архивных фондов, материальных активов, стоимость которых не превышает 6 000 гривен, непроизводственных основных средств и нематериальных активов), которые предназначены для использования в хозяйственной деятельности плательщика налога, стоимость которых превышает 6 000 гривен и постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом и ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых с даты ввода в эксплуатацию составляет более одного года (или операционного цикла, если он больше года).

Классификация групп основных средств и других необоротных активов и минимально допустимые сроки их амортизации представлены в табл. 4.1 [16].

Таблица 4.1

Классификация основных средств и других необоротных активов

Группы	Минимально допустимые сроки полезного использования, лет
1	2
Группа 1 – земельные участки	–
Группа 2 – капитальные расходы на улучшения земель, не связанные со строительством	15
Группа 3 – здания	20
сооружения	15
передаточные устройства	10

1	2
Группа 4 – машины и оборудование	5
из них: электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации; связанные с ними средства считывания или печати информации; связанные с ними компьютерные программы (кроме программ, расходы на приобретение которых признаются роялти, и/или программ, которые признаются нематериальным активом); другие информационные системы, коммутаторы, маршрутизаторы, модули, модемы, источники бесперебойного питания и средства их подключения к телекоммуникационным сетям, телефоны (в том числе сотовые), микрофоны и рации, стоимость которых превышает 2 500 гривен (6 000 гривен для основных средств, приобретенных после 01.09.2015 г.)	2
Группа 5 – транспортные средства	5
Группа 6 – инструменты, приборы, инвентарь (мебель)	4
Группа 7 – животные	6
Группа 8 – многолетние насаждения	10
Группа 9 – другие основные средства	12
Группа 10 – библиотечные фонды	–
Группа 11 – малоценные необоротные материальные активы	–
Группа 12 – временные (нетитульные) сооружения	5
Группа 13 – природные ресурсы	–
Группа 14 – инвентарная тара	6
Группа 15 – предметы проката	5
Группа 16 – долгосрочные биологические активы	7

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен синтетический счет 10 "Основные средства", который имеет 10 субсчетов:

- 100 "Инвестиционная недвижимость";
- 101 "Земельные участки";
- 102 "Капитальные расходы на улучшение земель";
- 103 "Здания и сооружения";
- 104 "Машины и оборудования";

- 105 "Транспортные средства";
- 106 "Инструменты, приспособления и инвентарь";
- 107 "Животные";
- 108 "Многолетние насаждения";
- 109 "Прочие основные средства".

По дебету счета 10 "Основные средства" отображается поступление (приобретенных, созданных, безвозмездно полученных) основных средств на баланс предприятия, которые учитываются по первоначальной стоимости, сумма затрат, которая связана с улучшением объекта (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т. п.), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта; сумма дооценки стоимости объекта основных средств. **По кредиту** – выбытие основных средств вследствие продажи, безвозмездной передачи или несоответствия критериям признания активом, а также в случае частичной ликвидации объекта основных средств, сумма уценки основных средств.

4.2. Оценка основных средств

Важным условием правильной организации учета основных средств является единый принцип их оценки.

Различают такие виды оценки основных средств: первоначальную, остаточную, переоцененную, ликвидационную, справедливую, амортизируемую.

Первоначальная стоимость объекта основных средств – это историческая (фактическая) себестоимость необоротных активов в сумме денежных средств или справедливой стоимости других активов, уплаченных (переданных), израсходованных для приобретения (создания) необоротных активов.

Переоцененная стоимость – стоимость необоротных активов после их переоценки.

Остаточная стоимость основных средств представляет собой разницу между первоначальной и накопленной суммой амортизации.

Под **ликвидационной стоимостью** основных средств понимают сумму денежных средств (или стоимость других активов), которую предприятие ожидает получить от реализации (ликвидации) объектов основных средств после окончания срока их полезной эксплуатации за вычетом расходов, связанных с их реализацией (ликвидацией).

Справедливой стоимостью называют сумму, по которой может быть осуществлен обмен актива или оплата обязательств в результате операций между заинтересованными и независимыми сторонами.

Амортизируемая стоимость – это первоначальная или переоцененная стоимость необоротных активов за вычетом их ликвидационной стоимости.

4.3. Учет поступления основных средств. Капитальные инвестиции

Основные средства поступают на предприятие в результате различных хозяйственных операций. Если такие операции сгруппировать, то можно выделить следующие пути **поступления основных средств**:

приобретение как новых, так и бывших в эксплуатации основных средств за денежные средства;

самостоятельное изготовление основных средств или изготовление их по договору сторонней организацией;

получение основных средств безвозмездно (бесплатно) от юридического и физического лица;

получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал учредителей (участников) предприятия в обмен на корпоративные права;

получение основных средств в результате бартерной операции, то есть в обмен на другие объекты основных средств или на продукцию, товары, работы и услуги.

Наиболее распространенный способ поступления основных средств на предприятие – это приобретение за плату.

Приобретенные объекты основных средств зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости. Данная стоимость является базой для исчисления амортизируемой стоимости.

Капитальные инвестиции – это средства, которые направляются на воспроизводство основных средств, расширение, реконструкцию и модернизацию предприятий и сооружений, осуществление технического прогресса во всех отраслях хозяйства, строительство жилья, школ, больниц и других объектов социально-культурного назначения, геологоразведочные и проектные работы. То есть капитальные инвестиции – это преимущественно средства, направляемые на увеличение основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов, а также на их реконструкцию и модернизацию, которые приводят к увеличению первоначально ожидаемых будущих экономических выгод.

Понесенные расходы на приобретение основных средств относятся к капитальным инвестициям и отражаются на счете 15 "Капитальные инвестиции" по субсчетам:

151 "Капитальное строительство";

152 "Приобретение (изготовление) основных средств".

На субсчете 151 "Капитальное строительство" отображаются затраты на строительство, которое осуществляется как хозяйственным, так и подрядным способом для собственных потребностей предприятия. На этом же субсчете также ведется учет оборудования, которое подлежит монтажу в процессе строительства, и авансовые платежи для финансирования указанного строительства.

Субсчет 152 "Приобретение (изготовление) основных средств" предназначен для учета затрат на приобретение или изготовление собственными силами материальных активов, учет которых ведется на счете 10 "Основные средств" (кроме объектов строительства и основного стада) [3].

Аналитический учет капитальных инвестиций ведется соответственно по видам основных средств, а также отдельным объектам капитальных вложений.

Перечень расходов, из которых состоит первоначальная стоимость объекта основных средств, приведен в п. 8 П(С)БУ 7 и включает:

суммы, уплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов);

регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, осуществляемые в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

суммы ввозной пошлины;

суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию). В данном случае в первоначальную стоимость включают НДС, начисленный (уплаченный) покупателем в стоимости объекта основных средств, но который не включают в налоговый кредит. Такая ситуация возникает случаях полного или частичного использования объекта в операциях, не являющихся объектом обложения НДС или освобожденных от данного налога, или если налоговый кредит не подтвержден налоговой накладной. Сюда включают всю сумму "входного" НДС покупателей основных средств, не зарегистрированных плательщиками НДС;

расходы по страхованию рисков доставки основных средств;
расходы на транспортировку, установку, монтаж, наладку основных средств;

прочие расходы, непосредственно связанные с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях [26].

Кроме того, в первоначальную стоимость основных средств включают:

обоснованную расчетом сумму обязательства (предварительно оцененную сумму расходов), которая согласно законодательству возникает у предприятия относительно демонтажа, перемещения данного объекта и приведения земельного участка, на котором он размещен, в состояние, пригодное для дальнейшего использования (в частности, на предусмотренную законодательством рекультивацию нарушенных земель);

финансовые расходы, формирующие себестоимость квалификационных активов согласно П(С)БУ 31 "Финансовые расходы" [27].

Квалификационный актив – это актив, который обязательно требует существенного времени для его создания. Например, незавершенное производство с продолжительным операционным циклом (вино, коньяк, судостроительство), незавершенные капитальные инвестиции (строительство помещений, зданий, сооружений), реконструкция зданий, модернизация.

Признание финансовых расходов возникает с начала работы по созданию квалификационного актива и в том отчетном периоде, в котором они были начислены.

Неквалификационные активы – это другие активы. Например, незавершенное производство с коротким операционным циклом, готовая продукция, товары, инвестиции в облигации и т. п.

В приказе об учетной политике предприятия обязательно должен быть пункт о порядке учета финансовых расходов.

Операции по приобретению основных средств и отражение их в учете, следует рассмотреть на примере.

Пример 1. Фирма приобретает основные средства по договору купли – продажи:

штамповочный станок, требующий монтажа и наладки, стоимостью 480 000 грн, в том числе НДС – 80 000 грн;

сварочный агрегат, не требующий монтажа, стоимостью 12 000 грн, в том числе НДС – 2 000 грн.

При этом понесены следующие расходы:

на доставку станка и агрегата привлеченным транспортом – 3 000 грн, в т. ч. НДС – 500 грн;

на монтаж и наладку штамповочного станка, произведенные сторонней организацией, – 2 400 грн, в том числе НДС – 400 грн;

на оборудование места под сварочный агрегат собственными силами – 80 грн.

Бухгалтерские проводки по учету приобретения основных средств отражены в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Бухгалтерские проводки по учету приобретения основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Получен от поставщика штамповочный станок, требующий монтажа	152	631	400 000
Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	80 000
Получен от поставщика сварочный агрегат, не требующий монтажа	152	631	10 000
Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	2 000
Акцептован счет транспортной организации за доставку основных средств с отнесением расходов на стоимость станка и сварочного агрегата пропорционально их покупной стоимости (без НДС):			
на штамповочный станок (2 500/410 000x400 000)	152	685	24 390
на сварочный агрегат (2 500/410 000x10 000)	152	685	60
Отражен налоговый кредит по НДС	641	685	500
Списаны затраты на:			
монтаж и наладку штамповочного станка	152	631	2 000
оборудование места под сварочный агрегат	152	23	80
Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	400
Введены в эксплуатацию и зачислены в состав основных средств:			
штамповочный станок (400 000+24 390+2 000)	104	152	426 390
сварочный агрегат (10 000+60+80)	104	152	10 140

При приобретении основных средств за счет заемных средств или на условиях товарного кредита наряду с приведенными проводками за пользование кредитом уплачиваются проценты в соответствии с договором. Последние не включаются в первоначальную стоимость (исключение – квалификационный актив), а относятся на финансовые расходы.

Кроме того, при приобретении на условиях товарного кредита право залога на такие основные средства до момента получения оплаты принадлежит поставщику, что отражается на забалансовом счете 05 "Гарантии и обеспечения предоставленные".

Строительство объектов может осуществляться подрядным (силами сторонней специализированной организации) и хозяйственным (работниками своего предприятия) способом.

Порядок отражения в учете поступления основных средств в результате их строительства отражен в табл. 4.3 и рассмотрен на следующих примерах.

Таблица 4.3

Порядок учета поступления основных средств в результате их строительства

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Акцептован счет подрядчика за выполненные согласно акта строительные работы без НДС	151	631	750 000
Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	150 000
Оприходован объект основных средств на баланс согласно акту ввода в эксплуатацию	103	151	750 000
Перечислено подрядчику за выполненные работы с текущего счета в банке	631	311	900 000
Выполнены работы по отводу земельного участка	151	631	20 040
Выполнены проектно-изыскательские работы	151	631	20 520
Израсходованы стройматериалы и конструкции	151	205	2 100 600
Расходы на заработную плату рабочим с отчислениями на социальные нужды	151	65,66	130 700
Оприходован объект строительства согласно акту ввода в эксплуатацию основных средств	103	151	2 271 860

Пример 2. Предприятие строит ангар подрядным способом. Стоимость подрядных работ составляет 900 000 грн. По окончании строительства

были представлены: Акт на выполненные работы, Акт на ввод в эксплуатацию. Произведена оплата подрядчику со счета предприятия за выполненные работы.

Пример 3. Предприятие хозяйственным способом осуществляет строительство автозаправочной станции. Его расходы составили:

стоимость работ по отведению земельного участка – 20 040 грн;

стоимость проектно-изыскательских работ – 20 520 грн;

стоимость израсходованных строительных материалов и конструкций – 2 100 600 грн;

расходы на заработную плату и на социальные отчисления – 130 700 грн.

При безвозмездном поступлении основных средств на предприятие оценка таких основных средств производится по справедливой стоимости. На эту стоимость показывается доход, но не в момент получения, а по мере начисления амортизации.

На следующем примере рассмотрены бухгалтерские проводки по отражению хозяйственных операций в учете при безвозмездном (бесплатном) получении основных средств (табл. 4.4).

Таблица 4.4

**Бухгалтерские проводки по учету основных средств,
полученных безвозмездно**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Получен и оприходован объект основных средств	152	424	72 000
Отражена стоимость услуг за доставку и монтаж	152	685	6 000
Отражен налоговый кредит по НДС по полученным услугам	641	685	1 000
Оплачены услуги по доставке и монтажу	685	311	6000
Объект введен в эксплуатацию	104	152	77 000
Начислена амортизация в следующем месяце (72 000+5 000–2 800):6/12=1 030,55	92	131	1 031
Отражен доход от бесплатно полученного объекта в сумме, пропорциональной амортизации (72 000:77 000)х1 031=964,05	424	745	964
Отражен финансовый результат	745 791	793 92	964 1 031

Пример 4. Предприятием безвозмездно получен объект основных средств, административного назначения, справедливой стоимостью 72 000 грн. По заключению комиссии срок полезного использования объекта – 6 лет. Ликвидационная стоимость – 2 800 грн. Стоимость доставки и монтажа, осуществленных сторонней организацией, составили 6 000 грн, включая НДС.

При формировании уставного капитала предприятий его участники (учредители) могут вносить свою долю не только денежными средствами, но и имуществом. Чаще всего вносимое имущество является основными средствами. Согласно п. 10 П(С)БУ 7 "Основные средства" первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в уставный капитал предприятия, признается согласованная учредителями (участниками) предприятия их справедливая стоимость.

Пример 5. Предприятием, оказывающим гостиничные услуги, получены новые объекты основных средств, внесенные одним из учредителей в уставный капитал:

компьютер, согласованная участниками справедливая стоимость которого 8 000 грн;

телевизор, справедливая стоимость которого 5 000 грн.

Полученные основные средства используются в производственной деятельности.

Указанные операции будут отражены в учете с помощью бухгалтерских проводок, приведенных в табл. 4.5.

Таблица 4.5

**Учет основных средств, внесенных в качестве взноса
в уставный капитал**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Осуществлен участником взнос в уставный капитал:			
компьютером	104	46	8 000
телевизором	106	46	5 000

В ходе проведения инвентаризации основных средств выявленные неучтенные объекты подлежат оприходованию по справедливой стоимости.

При этом на основании протокола комиссии по инвентаризации составляется Акт приема–передачи, который и служит первичным документом для отражения в учете бухгалтерской проводкой по дебету счета 10 "Основные средства" (его субсчетам) и кредиту счета 746 "Прочие доходы обычной деятельности".

4.4. Учет выбытия основных средств

На предприятии объекты основных средств выбывают в результате:

- 1) продажи объекта другому юридическому или физическому лицу;
- 2) списания в случае морального и (или) физического износа;
- 3) передачи объектов в виде взноса в уставный капитал других организаций;
- 4) ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и прочее;
- 5) передачи по договорам мены, дарения;
- 6) списания объектов, ранее сданных в аренду с правом выкупа, в момент перехода права собственности на основные средства к арендатору.

Если принято решение о продаже, то основное средство подлежит переводу из состава необоротных активов в необоротные активы, содержащиеся для продажи.

Пример 6. Руководство предприятия приняло решение реализовать оборудование, ранее использовавшееся в хозяйственной деятельности, первоначальная стоимость которого – 80 000 грн, сумма начисленного износа – 45 000 грн. Оборудование реализуется по цене 96 000 грн, включая НДС (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Отражение в учете операций по продаже основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Отражен перевод оборудования из состава основных средств в состав необоротных активов, содержащихся для продажи:			
списан ранее начисленный износ	131	104	45 000
отражена балансовая стоимость	286	104	35 000

1	2	3	4
Получена предоплата от покупателя	311	681(680)	96 000
Отражены налоговые обязательства по НДС	643	641	16 000
Отражена продажа оборудования	377	712	96 000
Закрыты (списаны) расчеты по налоговым обязательствам по НДС	712	643	16 000
Отражена себестоимость необоротных активов, содержащихся для продажи (списана остаточная стоимость проданного оборудования)	943	286	35 000
Произведен зачет задолженностей	681(680)	377	96 000
Списана себестоимость необоротных активов на финансовый результат	791	943	35 000
Списан доход от реализации на финансовый результат	712	791	80 000

При ликвидации основного средства полученные материальные ценности должны быть оприходованы или по чистой стоимости реализации, или по цене возможной реализации. Об этом делается отметка в Акте ликвидации. Кроме того, если ликвидация производится по собственному желанию предприятия, то такая операция в соответствии с Налоговым кодексом расценивается как поставка товара и облагается НДС. Исключения составляют случаи: хищения; предоставления документа о невозможности использования объекта по первоначальному назначению.

Пример 7. В связи с непригодностью использования в хозяйственной деятельности станка, принято решение о его ликвидации. Заключение о невозможности дальнейшего использования утверждено руководителем предприятия. Первоначальная стоимость станка – 90 000 грн. Сумма износа на момент ликвидации – 74 000 грн. Ликвидационная стоимость – 6 000 грн. При демонтаже были понесены расходы – 4 400 грн и получены запасные части, лом на сумму – 5 500 грн и 1 500 грн, соответственно. В табл. 4.7 приведены бухгалтерские проводки по отражению в учете ликвидации основного средства.

Отражение операций по ликвидации основного средства

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Списан ранее начисленный износ	131	104	74 000
Списана остаточная стоимость станка	976	104	16 000
Отражены расходы по демонтажу станка	976	661,651,685	4 400
В результате демонтажа получены и оприходованы на склад по цене возможного использования:			
запасные части	207	746	5 500
лом	209	746	1 500
Расходы по демонтажу (ликвидации) списаны на финансовый результат	793	976	20 400
Доходы списаны на финансовый результат	746	793	7 000

4.5. Документальное оформление наличия и движения основных средств

Типовые формы первичных документов для учета основных средств, утвержденные Министерством статистики Украины включают:

1) акт приемки – передачи (внутреннего перемещения) основных средств (типовая форма ОЗ-1);

2) акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (типовая форма ОЗ-2);

3) акт списания основных средств (типовая форма ОЗ-3);

4) акт на списание автотранспортных средств (типовая форма ОЗ-4);

5) акт об установке, пуске и демонтаже строительной машины (типовая форма ОЗ-5);

6) инвентарная карточка учета основных средств (типовая форма ОЗ-6);

7) опись инвентарных карточек по учету основных средств (типовая форма ОЗ-7);

8) карточка учета движения основных средств (типовая форма ОЗ-8);

9) инвентарный список основных средств (типовая форма ОЗ-9);

10) расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий) (типовая форма ОЗ-14);

11) расчет амортизации основных средств (для строительных организаций) (типовая форма ОЗ-15);

12) расчет амортизации по автотранспорту (типовая форма ОЗ-16).

Далее рассматриваются правила оформления наиболее распространенных из перечисленных форм.

Акт приемки – передачи (внутреннего перемещения) основных средств (типовая форма ОЗ-1) применяется для:

1) оформления зачисления в состав основных средств отдельных объектов;

2) учета ввода отдельных объектов в эксплуатацию (за исключением тех случаев, когда ввод объектов в эксплуатацию в соответствии с действующим законодательством должен оформляться в особом порядке);

3) оформления внутреннего перемещения основных средств из одного цеха (отдела, участка) в другой;

4) оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию;

5) исключения из состава основных средств при передаче другому предприятию (организации).

При оформлении приемки основных средств Акт в одном экземпляре на каждый отдельный объект составляется приемной комиссией, назначенной распоряжением (приказом) руководителя предприятия (организации). Составление общего Акта, оформляющего приемку нескольких объектов основных средств, допускается только при учете хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования и т. п., если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты в одном календарном месяце. Акт после его оформления с приложенной технической документацией, относящейся к данному объекту, передается в бухгалтерию предприятия, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия, организации или лицами, на это уполномоченными.

При оформлении внутреннего перемещения основных средств Акт выписывается в двух экземплярах работником передающего отдела (цеха). Первый экземпляр с подписями получателя и сдающего объект лица передается в бухгалтерию, а второй остается у передающей стороны.

При безвозмездной передаче основных средств другому предприятию Акт составляется в двух экземплярах (для предприятия, сдающего и принимающего основные средства).

При передаче основных средств другому предприятию за плату Акт составляется в трех экземплярах: первые два остаются у предприятия, передающего объект основных средств (первый экземпляр прилагается к отчету материально ответственного лица, а второй – к уведомлению на передачу и для акцепта), третий экземпляр передается лицу, принимающему объект основных средств.

Акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (типовая форма ОЗ-2) применяется для оформления приемки – сдачи основных средств после ремонта, реконструкции и модернизации.

Если ремонт объекта основных средств осуществляется силами самого предприятия, то Акт выписывается в одном экземпляре. В случае привлечения к ремонту, реконструкции или модернизации сторонней организации Акт составляют в двух экземплярах. Второй экземпляр передают предприятию, выполняющему работы.

Акт, подписанный работником цеха (отдела), уполномоченным на приемку основных средств, и представителем цеха (предприятия), осуществившего ремонт, реконструкцию и модернизацию, сдают в бухгалтерию предприятия (организации). Он подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия, организации или уполномоченными лицами. В технический паспорт соответствующего объекта основных средств должны быть внесены необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Акт типовой формы ОЗ-2 служит основанием для внесения сведений о проведенной реконструкции или модернизации в инвентарную карточку по отремонтированному объекту.

Акт на списание основных средств (типовая форма ОЗ-3) применяется для оформления выбытия основных средств (кроме автотранспортных средств) при полном или частичном их списании.

Акт составляется в двух экземплярах комиссией, назначенной руководителем предприятия (организации), утверждается руководителем предприятия (организации) или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр Акта передают в бухгалтерию, второй остается

у лица, ответственного за хранение основных средств, и является основанием для сдачи на склад запчастей, оставшихся в результате их списания, а также материалов, металлолома и т. п.

Затраты по списанию, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от ликвидации и разборки зданий, сооружений, демонтажа оборудования и т. п., отражают в Акте (в разделе "Расчет результатов списания объектов").

На основании Акта по форме ОЗ-3, переданного в бухгалтерию предприятия, в инвентарной карточке и описи инвентарных карточек производится соответствующая запись о выбытии объекта основных средств. Отметка о выбытии объекта основных средств ставится в документе, открываемом по его местонахождению (инвентарном списке).

При ликвидации объекта основных средств по самостоятельному решению предприятия в Акте типовой формы ОЗ-3 целесообразно привести информацию о том, что комиссия признала невозможной дальнейшую эксплуатацию объекта основных средств по его первоначальному назначению. Желательно также отобразить результаты ликвидации объекта (в частности, привести стоимость полученных и оприходованных товарно-материальных ценностей или сделать запись о том, что в результате разборки объекта не выявлены товарно-материальные ценности, пригодные к дальнейшей эксплуатации). Тем самым, записи в Акте должны подтверждать тот факт, что объект действительно не пригоден к дальнейшей эксплуатации.

Инвентарная карточка учета основных средств (типовая форма ОЗ-6) применяется для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость.

Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии по каждому объекту или группе объектов. В случае группового учета карточка заполняется путем позиционных записей отдельных объектов основных средств.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании Акта приемки – передачи (внутреннего перемещения) основных средств, технической и другой документации. В ней указывается:

- 1) дата бухгалтерской записи и номер документа (Акта, накладной);
- 2) первоначальная стоимость объекта или всех объектов;

- 3) полное наименование и назначение объекта;
- 4) наименование завода-изготовителя;
- 5) модель, тип, марка;
- 6) наименование структурного подразделения, где установлен объект для использования (эксплуатации);
- 7) балансовый счет, субсчет и код аналитического учета;
- 8) код счета для отнесения амортизационных отчислений;
- 9) норма (сумма) амортизационных отчислений;
- 10) номера: инвентарный, заводской и паспорта;
- 11) сумма износа по данным переоценки или на дату приобретения основных средств, бывших в эксплуатации;
- 12) год выпуска или строительства;
- 13) наличие драгоценных металлов: наименование и количество;
- 14) источник приобретения.

В инвентарную карточку учета основных средств вносятся отметки:

- 1) о выбытии объектов основных средств при передаче их другому предприятию (организации) – на основании Акта типовой формы ОЗ-1;
- 2) о перемещении внутри предприятия – на основании Акта типовой формы ОЗ-1;
- 3) о списании объекта основных средств вследствие старения или износа – на основании Акта типовой формы ОЗ-3;
- 4) о законченных работах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации, ремонту объекта – на основании Акта типовой формы ОЗ-2.

В разделе "Краткая индивидуальная характеристика объекта" описываются только основные качественные и количественные показатели основного объекта, а также важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности, относящиеся к нему, ограничивающиеся двумя-тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование данных, имеющихся на предприятии (в организации), технической документации на данный объект.

Краткую индивидуальную характеристику в случае группового учета основных средств дают не по каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов, которые учитываются в инвентарной карточке.

При значительном изменении качественных и количественных показателей в характеристике объекта в результате реконструкции (модернизации), достройки и дооборудования предыдущую инвентарную

карточку в случае невозможности отразить в ней все показатели, характеризующие реконструированный (модернизированный, дооборудованный, достроенный) объект в целом, заменяют новой. Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

Опись инвентарных карточек по учету основных средств (типовая форма ОЗ-7) применяется для регистрации инвентарных карточек учета основных средств. Опись составляется в одном экземпляре бухгалтерией в целях контроля за хранением инвентарных карточек. Записи ведутся в разрезе классификационных групп (видов) основных средств.

Для учета движения основных средств по классификационным группам (видам) при ручной обработке учетной документации применяется **Карточка учета движения основных средств (типовая форма ОЗ-8)**. Заполняется она на основании данных инвентарных карточек соответствующих групп (видов) основных средств и сверяется с данными синтетического учета основных средств. На основе итоговых данных этих карточек заполняются отчетные формы по движению основных средств.

Инвентарный список основных средств (типовая форма ОЗ-9) применяется для пообъектного учета основных средств по месту их нахождения (эксплуатации), по материально ответственным лицам.

Данные пообъектного учета основных средств по местам их нахождения (эксплуатации) должны быть тождественны записям в инвентарных карточках учета основных средств, которые ведутся в бухгалтерии.

Что касается ведомостей расчета амортизации по формам ОЗ-14 – ОЗ-16, то на сегодняшний день они устарели. В связи с этим предприятия могут самостоятельно разработать необходимую форму таких документов.

4.6. Амортизация основных средств

Основные средства в процессе эксплуатации, сохраняя свою натуральную форму, постепенно изнашиваются, первоначальная (переоцененная) стоимость их в результате этого уменьшается. К определенному сроку они становятся непригодными к использованию по назначению и списываются, поэтому возникает необходимость как в ремонте их в процессе эксплуатации, так и в приобретении новых после списания пришедших в негодность.

Для восстановления изношенных основных средств в расходы деятельности предприятия ежемесячно включается стоимость изношенной части основных средств в виде амортизации.

В соответствии П(С)БУ 7 "Основные средства" **амортизация** – это систематическое распределение амортизируемой стоимости необоротных активов в течение срока их полезного использования (эксплуатации). В свою очередь, **амортизируемая стоимость** представляет собой первоначальную или переоцененную стоимость необоротных активов за вычетом их ликвидационной стоимости [26].

Все объекты (за исключением земли) подлежат амортизации. Начисление амортизации производится в течение срока полезного использования (эксплуатации) объекта, который устанавливается самим предприятием при зачислении такого объекта на баланс.

Начисление амортизации приостанавливается только на период реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования и консервации объекта.

Когда предприятие устанавливает срок полезного использования (эксплуатации), оно должно учитывать:

ожидаемое использование объекта предприятием с учетом его мощности или производительности;

предусматриваемый физический и моральный износ;

правовые или другие ограничения по срокам использования объекта и другие факторы.

Срок полезного использования (эксплуатации) объекта основных средств пересматривается в случае изменения ожидаемых экономических выгод от его использования. Тогда амортизация по таким объектам начисляется исходя из нового срока полезного использования, начиная с месяца, следующего за месяцем изменения срока полезного использования.

Амортизация основных средств начисляется с применением следующих методов:

прямолинейного;

уменьшения остаточной стоимости;

ускоренного уменьшения остаточной стоимости;

кумулятивного;

производственного.

Следует остановиться отдельно на каждом из методов начисления амортизации. Чтобы нагляднее показать их особенности, при рассмотрении первых четырех методов целесообразно использовать данные одного и того же условного числового примера.

Пример 8. Предприятие приобрело производственное оборудование стоимостью 20 000 грн. Ликвидационная стоимость оборудования определена в размере 2 000 грн. Предполагаемый срок полезного использования – 5 лет. Мощность приобретенного оборудования позволит изготовить 9 000 шт. изделий за весь период эксплуатации. За первые три месяца использования оборудования изготовлено изделий: в первом месяце – 700 шт.; во втором месяце – 850 шт. и в третьем месяце – 870 шт.

Прямолинейный метод. По этому методу годовая сумма амортизации определяется делением амортизируемой стоимости на ожидаемый период времени использования объекта основных средств. Используя данные условного числового примера, определяют годовую сумму амортизации прямолинейным методом:

$$(20\ 000 - 2\ 000) : 5 = 3\ 600 \text{ грн.}$$

Месячная сумма амортизации составляет 300 грн (3 600 : 12).

Метод уменьшения остаточной стоимости. С использованием этого метода, годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начала начисления амортизации и годовой нормы амортизации. В свою очередь, годовая норма амортизации (в процентах) исчисляется как разница между единицей и результатом корня степени количества лет полезного использования объекта, из результата деления ликвидационной стоимости объекта на его первоначальную стоимость.

Вначале определяют годовую норму амортизации:

$$(1 - \sqrt[5]{2\ 000 : 20\ 000}) \times 100 \% = (1 - \sqrt[5]{0,1}) \times 100 \% = (1 - 0,630\ 966) \times 100 \% = 36,9 \%$$

Определение суммы годовой амортизации каждого года эксплуатации объекта и месячной в каждом году:

$$1\text{-й год} - 20\ 000 \times 36,9 : 100 = 7\ 380 \text{ грн;}$$

$$\text{за месяц} - 7\ 380 : 12 = 615 \text{ грн.}$$

2-й год – $(20\ 000 - 7\ 380) = 12\ 620 \times 36,9 : 100 = 4\ 657$ грн;

за месяц – $4657 : 12 = 388$ грн.

3-й год – $(12\ 620 - 4\ 657) = 7\ 963 \times 36,9 : 100 = 2\ 938$ грн;

за месяц – $2\ 938 : 12 = 245$ грн.

4-й год – $(7\ 963 - 2\ 938) = 5\ 025 \times 36,9 : 100 = 1\ 854$ грн;

за месяц – $1\ 854 : 12 = 155$ грн.

5-й год – $(5\ 025 - 1\ 854) = 3\ 171 \times 36,9 : 100 = 1\ 171$ грн;

за месяц – $1\ 171 : 12 = 98$ грн.

Метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости. При этом методе годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начисления амортизации и исчисляемой годовой нормы амортизации исходя из срока полезного использования объекта и удваивается. Следовательно, годовая норма амортизации является постоянной величиной, выраженной в процентах.

Определение годовой нормы амортизации в процентах:

$$[(20\ 000/5) : 20\ 000] \times 2 \times 100 \% = 40 \%$$

или

$$(100 \% : 5) \times 2 = 40 \%$$

Сумма амортизации по годам и месяцам внутри каждого года составит:

1-й год – $20\ 000 \times 40 \% = 8\ 000$ грн;

за месяц – $8\ 000 : 12 = 666,67$ грн.

2-й год $(20\ 000 - 8\ 000) = 12\ 000 \times 40 \% = 4\ 800$ грн;

за месяц – $4\ 800 : 12 = 400$ грн.

3-й год – $(12\ 000 - 4\ 800) = 7\ 200 \times 40 \% = 2\ 880$ грн;

за месяц – $2\ 880 : 12 = 240$ грн.

4-й год – $(7\ 200 - 2\ 880) = 4\ 320 \times 40 \% = 1\ 728$ грн;

за месяц – $1\ 728 : 12 = 144$ грн.

5-й год – $(20\ 000 - 2\ 000 - (8\ 000 + 4\ 800 + 2\ 880 + 1\ 728)) = 592$ грн;

за месяц – $592 : 12 = 49,33$ грн.

Данный метод используется только при начислении амортизации по объектам основных средств, которые входят в группы 4 "Машины и оборудование" и 5 "Транспортные средства".

Кумулятивный метод. Этот метод позволяет определить годовую сумму амортизации как произведение амортизируемой стоимости и кумулятивного коэффициента. В свою очередь, кумулятивный коэффициент рассчитывается делением количества лет, остающихся до конца ожидаемого срока использования объекта, на сумму чисел лет его полезного использования. Сумма чисел лет – это сумма порядковых номеров лет, в течение которых эксплуатируется объект.

Вначале определим сумму чисел лет исходя из срока эксплуатации объекта – 5 лет:

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

Кумулятивный коэффициент каждого года будет равен:

1-й год – $5 : 15$; 2-й год – $4 : 15$; 3-й год – $3 : 15$; 4-й год – $2 : 15$
и 5-й год – $1 : 15$.

Расчет годовой суммы амортизации каждого года и месячной внутри года:

1-й год – $(20\,000 - 2\,000) \times 5 : 15 = 6\,000$ грн;

за месяц – $6\,000 : 12 = 500$ грн.

2-й год – $(20\,000 - 2\,000) \times 4 : 15 = 4\,800$ грн;

за месяц – $4\,800 : 12 = 400$ грн.

3-й год – $(20\,000 - 2\,000) \times 3 : 15 = 3\,600$ грн;

за месяц – $3\,600 : 12 = 300$ грн.

4-й год – $(20\,000 - 2\,000) \times 2 : 15 = 2\,400$ грн;

за месяц – $2\,400 : 12 = 200$ грн.

5-й год – $(20\,000 - 2\,000) \times 1 : 15 = 1\,200$ грн;

за месяц – $1\,200 : 12 = 100$ грн.

Производственный метод. По этому методу месячная сумма амортизации определяется как произведение фактического месячного объема продукции (работ, услуг) и производственной ставки амортизации. Производственная ставка амортизации исчисляется делением амортизируемой стоимости на общий объем продукции (работ, услуг), который предприятие ожидает произвести (выполнить) с использованием объекта основных средств.

Определение производственной ставки амортизации:

$$(20\,000 - 2\,000) : 9\,000 \text{ шт.} = 2 \text{ грн/шт.}$$

За первые три месяца использования оборудования сумма амортизации составит:

в 1-й месяц – $700 \times 2 = 1\,400$ грн;

во 2-й месяц – $850 \times 2 = 1\,700$ грн;

в 3-й месяц – $870 \times 2 = 1\,740$ грн.

Для наглядности сумма амортизации по одному и тому же объекту основных средств и за один и тот же срок эксплуатации, начисленная разными методами и имеющая различную величину по годам, представлена в табл. 4.8.

Таблица 4.8

Начисленная сумма амортизации объекта основных средств

Период (год)	Сумма амортизации, начисленная			
	прямолинейным методом	методом уменьшения остаточной стоимости	методом ускоренного уменьшения остаточной стоимости	кумулятивным методом
1	3 600	7 380	7 200	6 000
2	3 600	4 657	5 120	4 800
3	3 600	2 938	3 072	3 600
4	3 600	1 854	1 843	2 400
5	3 600	1 171	765	1 200
Всего	18 000	18 000	18 000	18 000

Метод амортизации выбирается предприятием самостоятельно. Он может пересматриваться в случае изменения ожидаемого способа получения экономических выгод от его использования. Начисление амортизации по новому методу начинается с месяца, следующего за месяцем принятия решения об изменении метода амортизации, о чем приводится обоснование в Приложениях к финансовой отчетности.

Как уже отмечалось, начисление амортизации производится ежемесячно. Предприятия с сезонным характером производства годовую сумму амортизации начисляют в течение периода работы в отчетном году.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств стал пригодным для полезного

использования, и прекращается, начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия объекта основных средств. Что касается срока полезного использования, то при его установлении следует учитывать минимально допустимые сроки, отраженные в Налоговом кодексе. Также при определении срока полезного использования объекта учитываются:

ожидаемое использование объекта с учетом его мощности и производительности;

предполагаемый физический и моральный износ;

правовые и другие ограничения по срокам использования объекта и другие факторы.

Сумму начисленной амортизации все предприятия отражают увеличением суммы расходов предприятия и износа необоротных активов.

Износ необоротных активов – это сумма амортизации объекта необоротных активов с начала их полезного использования.

Для обобщения информации о начисленной амортизации основных средств Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен субсчет 131 "Износ основных средств" счета 13 "Износ необоротных активов".

По кредиту названного субсчета отражаются суммы начисленной амортизации и индексации износа, а **по дебету** – списанную сумму износа при выбытии основных средств [3].

Синтетический учет износа основных средств ведется в "Журнале 4", а аналитический – соответственно видам основных средств.

При отражении амортизации в учете составляются бухгалтерские проводки, представленные в табл. 4.9.

Таблица 4.9

**Бухгалтерские проводки по отражению амортизации
основных средств**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Начислена амортизация основных средств, которые используются в производстве	23	131
Начислена амортизация основных средств, которые были использованы при подготовке нового производства продукции	39	131

1	2	3
Отражается амортизация основных средств общепроизводственного назначения	91	131
Отражается амортизация основных средств, использованных администрацией	92	131
Отражается амортизация основных средств, использованных в операциях сбыта продукции	93	131
Отражается амортизация основных средств, использованных при проведении исследовательских работ	941	131
Начислена амортизация на объекты социально-культурного назначения	949	131
Списана сумма начисленного износа по выбывшим объектам основных средств	131	10

4.7. Учет расходов на ремонт и улучшение основных средств

Проведение ремонтных работ преследует несколько целей. С одной стороны, оно направлено на получение первоначально ожидаемой суммы будущих экономических выгод от использования основных средств, то есть поддержание основных средств в состоянии, пригодном для эксплуатации, соблюдение техники безопасности и санитарно-гигиенических условий труда. С другой – приводит к увеличению экономических выгод, которые ожидаются в будущем. Этим и обуславливаются различия отражения в бухгалтерском учете данного вида расходов.

Если расходы на проведение технических осмотров, обслуживание, ремонт (причем как текущий, так и капитальный) не увеличивают ожидаемые в будущем экономические выгоды, то они будут отражаться в составе текущих расходов. При этом следует четко определить где используется объект, относительно которого понесены данные расходы. Такой подход и позволит правильно отразить корреспонденцию счетов. На рис. 4.2 представлена классификация ремонтов основных средств.

При проведении работ подрядным способом будут дебетоваться счета: 23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы", 92 "Административные расходы", 93 "Расходы на сбыт", 94 "Прочие расходы операционной деятельности" – и кредитоваться счета: 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 685 "Расчеты с прочими кредиторами".

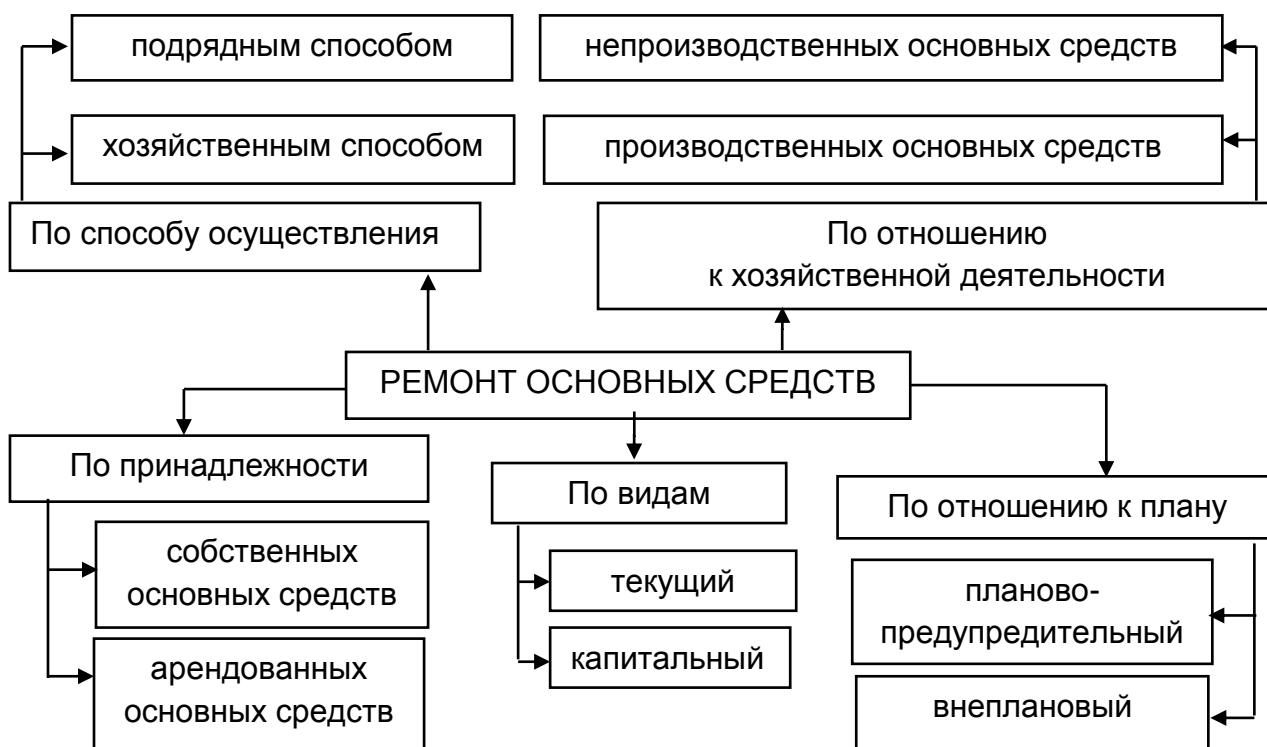


Рис. 4.2. Классификация ремонтов основных средств

При выполнении ремонтных работ самостоятельно (силами самого предприятия) дебетоваться будут счета, указанные выше, а вот кредитоваться – счета: 13 "Износ (амортизация) необоротных активов", 20 "Производственные запасы", 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 23 "Производство", 65 "Расчеты по страхованию", 66 "Расчеты по оплате труда" и т. д. На рис. 4.3 представлено отображение расходов на ремонт основных средств в соответствии с П(С)БУ 7.

Если расходы произведены для улучшения основных средств (связаны с модернизацией, модификацией, достройкой, реконструкцией) и такие расходы приводят к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования основных средств, то в таких случаях увеличивается первоначальная стоимость объекта. При проведении таких работ расходы будут отражаться как капитальные инвестиции. Если используют подрядный способ, то дебетуется соответствующий субсчет капитальных инвестиций и кредитуются счета: 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 685 "Расчеты с прочими кредиторами".

Например, производится улучшение основных средств, но его результатом является восстановление будущих экономических выгод. Расходы в этом случае можно отнести к капитальным инвестициям при условии, что балансовая стоимость не превышает ожидаемого возмещения.



Рис. 4.3. Отражение расходов на ремонт основных средств в соответствии с П(С)БУ 7

Капитальный ремонт выполняется в основном для поддержания основных средств в рабочем состоянии, и в силу этого расходы на него относятся к составу расходов периода. Вместе с тем, если при его проведении проводится замена амортизированной отдельной части (компонента) основного средства, то произведенные расходы могут быть признаны как капитальные инвестиции.

Решение об отнесении расходов на ремонт или улучшение основных средств к расходам периода или на увеличение первоначальной стоимости основных средств принимается руководителем предприятия.

4.8. Отражение в учете аренды основных средств

Аренда основных средств оформляется договором об аренде арендодателем и арендатором.

Арендодатель – юридическое или физическое лицо, предоставляющее имущество во временное пользование за определенную плату.

Арендатор – юридическое или физическое лицо, приобретающее временное право пользования арендованным имуществом.

Аренда, как определено в П(С)БУ 14 "Аренда", – это соглашение, по которому арендатор приобретает права пользования необоротным активом за плату в течение согласованного с арендодателем срока [25].

Аренда делится на **финансовую** и **операционную**.

Финансовая аренда предусматривает передачу арендатору всех рисков и выгод, связанных с правом пользования и владения активом.

Аренда считается финансовой при наличии хотя бы одного из признаков:

арендатор получает право собственности на арендованный объект по окончании срока аренды;

срок аренды составляет большую часть срока полезного использования объекта аренды;

нынешняя стоимость минимальных арендных платежей с начала аренды равняется или превышает справедливую стоимость объекта аренды;

арендатор имеет возможность и желание приобрести объект аренды по цене ниже, чем его справедливая стоимость на дату приобретения и т.п.

Операционная аренда – аренда другая, нежели финансовая.

Учет операционной аренды

Объект **операционной аренды** отражается арендатором на забалансовом счете бухгалтерского учета 01 "Арендованные необоротные активы" по стоимости, указанной в соглашении об аренде.

Затраты арендатора на улучшение объекта операционной аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т. п.) отражаются арендатором как капитальные инвестиции в создание (строительство) прочих необоротных материальных активов на счете 153 с последующим списанием на счет 117.

Стоимость и начисление амортизации объекта **операционной аренды** отражаются арендодателем на счетах бухгалтерского учета

10 "Основные средства" и 131 "Износ основных средств". Арендатор имеет право начислять амортизацию на стоимость осуществленных улучшений арендованных основных средств и только прямолинейным или производственным методом (в соответствии с ПСБУ 7 пп. 1,5,26,27).

Доход от операционной аренды признается прочим операционным доходом соответствующего отчетного периода.

Расходы на содержание, ремонт арендованных основных средств отражаются в учете арендатором.

Плата за операционную аренду арендатор относит на расходы деятельности.

Бухгалтерские записи, связанные с арендой, у **арендатора** приведены в табл. 4.10.

Таблица 4.10

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете полученного в операционную аренду объекта основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Принят объект основных средств в операционную аренду	01	–
Начислена арендная плата	23, 91, 92, 93	685
Начислен налоговый кредит по плате за аренду	641	685
Перечислена арендодателю арендная плата	685	311
Отражены расходы на техническое обслуживание арендованного оборудования (зарплата техников и начисления ЕСВ на нее)	23, 91, 92, 93	66,65
Отражены расходы на проведение текущего ремонта арендованного оборудования	23	631
Отражена сумма НДС	641	631
Отражены расходы по улучшению объекта основных средств, взятых в аренду	153	20, 661, 65, 631
Расходы по улучшению основных средств зачислены в состав прочих необоротных материальных активов	117	153
Объект основных средств операционной аренды возвращен арендодателю	–	01

Бухгалтерские записи, связанные с арендой, у **арендодателя** приведены в табл. 4.11.

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете переданного в операционную аренду объекта основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена арендная плата за объект основных средств, переданный в операционную аренду	377	713
Начислены налоговые обязательства по аренде	713	641
Поступила на счет арендная плата	311	377
Начислена амортизация на объект основных средств, переданный в операционную аренду	23,91,92,93	131

Учет финансовой аренды

Арендодатель отражает в бухгалтерском учете предоставленный в **финансовую аренду** объект как дебиторскую задолженность арендатора в сумме минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости за вычетом финансового дохода, подлежащего получению, с признанием его как прочий доход. Одновременно остаточная стоимость объекта финансовой аренды списывается с баланса в состав прочих расходов.

Арендатор отражает в бухгалтерском учете полученный в **финансовую аренду** объект одновременно как актив, так и обязательство по наименьшей на начало срока аренды оценке: справедливой стоимости актива или нынешней стоимости суммы минимальных арендных платежей.

Затраты арендатора на улучшение объекта финансовой аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т. п.) отражаются как капитальные инвестиции, включаемые в стоимость объекта финансовой аренды.

Амортизация объекта финансовой аренды начисляется арендатором в течение периода ожидаемого использования актива. Метод начисления амортизации определяется арендатором.

Пример 9. Предприятие реализует оборудование на условиях финансовой аренды.

Себестоимость оборудования – 20 000 грн.

Цена реализации – 33 600 грн, в том числе НДС – 5 600 грн.

Оборудование было реализовано на условиях финансовой аренды 02.01.2016 г. Срок действия договора – 2 года. Условиями договора предусмотрено, что арендная плата за оборудование включает:

стоимость оборудования без НДС – 28 000 грн;

вознаграждение за право пользования оборудованием – 10 000 грн.

Сумма минимальных арендных платежей – 33 600 грн.

Так как оплата по договору предусмотрена один раз в год, в конце года арендные платежи распределяются следующим образом (табл. 4.12).

Таблица 4.12

Распределение арендных платежей

Дата	Арендные платежи, грн			Остаток задолженности на конец периода
	минимальная сумма арендных платежей	вознаграждение за пользование оборудованием	за оборудование	
02.01.2016 г.	–	–	–	28 000
31.12.2016 г.	16 800	5 000	14 000	14 000
31.12.2017 г.	16 800	5 000	14 000	–
Всего	33 600	10 000	28 000	–

По истечении срока аренды оборудование переходит в собственность арендатора. В табл. 4.13 представлены бухгалтерские проводки по отражению финансовой аренды.

Таблица 4.13

Бухгалтерские проводки по отражению в учете арендатора финансовой аренды

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<i>По состоянию на 02.01.2016 г.</i>			
Получено оборудование от арендодателя	152	531	28 000
Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	531	5 600
Введено в эксплуатацию оборудование	104	152	28 000
<i>По состоянию на 31.12.2016 г.</i>			
Начислены арендные платежи:			
за оборудование (с НДС)	531	611	16 800
вознаграждение за пользование объектом (без НДС)	952	684	5 000

1	2	3	4
Начислен налоговый кредит по НДС на сумму вознаграждения	641	684	1 000
Перечислена арендная плата:			
за оборудование	611	311	16 800
в сумме вознаграждения	684	311	6 000
Списаны финансовые расходы на финансовый результат	792	952	5 000
<i>По состоянию на 31.12.2017 г.</i>			
Начислены арендные платежи:			
за оборудование (с НДС)	531	611	16 800
вознаграждение за пользование объектом (без НДС)	952	684	5 000
Начислен налоговый кредит по НДС на сумму вознаграждения	641	684	1 000
Перечислена арендная плата:			
за оборудование	611	311	16 800
в сумме вознаграждения	684	311	6 000
Списаны финансовые расходы на финансовый результат	792	952	5 000

У арендодателя бухгалтерские проводки будут отражены следующим образом (табл. 4.14).

Таблица 4.14

Бухгалтерские проводки по отражению в учете арендодателя финансовой аренды

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<i>По состоянию на 02.01.2016 г.</i>			
Списана балансовая стоимость оборудования, реализованного на условиях финансовой аренды	943 286	286 104	20 000
Отражена дебиторская задолженность при передаче объекта в финансовую аренду	181	712	33 600
Начислены налоговые обязательства по НДС	712	641	5 600

1	2	3	4
Включена в состав текущей дебиторской задолженности часть арендной платы, подлежащая погашению в течение 12 месяцев с даты баланса	377	181	16 800
Списан доход на финансовый результат	701	791	28 000
<i>По состоянию на 31.12.2016 г.</i>			
Начислены вознаграждения за финансовую аренду	373	732	6 000
Начислены налоговые обязательства по НДС	732	641	1 000
Получена оплата от арендатора:			
в части погашения текущей дебиторской задолженности	311	377	16 800
в части начисленного вознаграждения	311	373	6 000
Списан доход на финансовый результат	732	792	5 000
Включена в состав текущей дебиторской задолженности часть арендной платы, подлежащая погашению в течение 12 месяцев с даты баланса	377	181	16 800
<i>По состоянию на 31.12.2017 г.</i>			
Начислены вознаграждения за финансовую аренду	373	732	6 000
Начислены налоговые обязательства по НДС	732	641	1 000
Получена оплата от арендатора:			
в части погашения текущей дебиторской задолженности	311	377	16 800
в части начисленного вознаграждения	311	373	6 000
Списан доход на финансовый результат	732	792	5 000

4.9. Переоценка и уменьшение полезности основных средств

Предприятия могут переоценивать объекты основных средств если остаточная стоимость этого объекта существенно отличается от его справедливой стоимости на дату баланса.

Запрещено проводить переоценку малоценных необоротных материальных активов (субсчет 117) и библиотечных фондов (субсчет 111), если к ним применяют 100- или 50-процентную амортизацию.

При переоценке объекта основных средств осуществляется переоценка всех объектов группы основных средств, к которой относится этот объект. Группа основных средств представляет собой совокупность однотипных по техническим характеристикам, назначениям и условиям использования основных средств.

Переоценка основных средств той группы, которая уже была переоценена, дальше должна проводиться с такой регулярностью, чтобы их остаточная стоимость на дату балансу существенно не отличалась от справедливой стоимости.

Переоцененная сумма первоначальной стоимости и износа объекта основных средств определяется как результат умножения соответственно первоначальной стоимости и суммы износа на индекс переоценки. **Индекс переоценки** определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость.

Разницу между суммой дооценки стоимости и суммой дооценки износа основных средств отображают в составе дополнительного капитала, а разницу между суммой уценки стоимости и суммой уценки износа – в составе затрат отчетного периода. Данные про переоценку отражаются в регистрах аналитического учета основных средств (инвентарной карточке, книге учета основных средств, ведомости учета необоротных активов и износа).

Однако, если по результатам первой переоценки произошла уценка балансовой стоимости, то последующая дооценка должна признаваться как прибыль в размере предыдущей уценки. Если по результатам первой переоценки произошла дооценка балансовой стоимости, то последующая уценка уменьшит статью "Прочий дополнительный капитал" в размере предыдущей дооценки.

При выбытии объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта основных средств включается в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала.

При отражении на счетах бухгалтерского учета дооценки основных средств используют счет 411 "Дооценка (уценка) основных средств". На этом счете отображают суммы дооценки необходимых активов, которую осуществляют по решению правительственных органов, а также в других случаях, предусмотренных законодательством Украины. Сумма уценки отражается по дебету счета 975 "Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций".

Процесс переоценки достаточно трудоемкий, поэтому целесообразно все расчеты и бухгалтерские проводки обобщить в Регистре учета переоценок основных средств.

Пример 10. Предприятие приняло решение о проведении переоценки объектов основных средств – оборудования и компьютера. На 31.12.2015 г. первоначальная стоимость каждого объекта составляла 14 000 грн, износ каждого объекта – 10 000 грн. Справедливая стоимость составляет: оборудования – 6 000 грн; компьютера – 2 800 грн.

Индекс переоценки оборудования = $6\ 000 : 4\ 000 = 1,5$ (дооценка).

Индекс переоценки компьютера = $2\ 800 : 4\ 000 = 0,7$ (уценка).

Индекс переоценки умножают на сумму первоначальной стоимости, износа и остаточной стоимости.

Новая стоимость оборудования и компьютера представлена в табл. 4.15.

Таблица 4.15

Данные о первой дооценке и уценке основных средств

Показатели	Исходные данные	Дооцененная стоимость оборудования	Сумма дооценки	Уцененная стоимость компьютера	Сумма, уценки
Первоначальная стоимость, грн	14 000	21 000	7 000	9 800	4 200
Износ, грн	10 000	15 000	5 000	7 000	3 000
Остаточная стоимость, грн	4 000	6 000	2 000	2 800	1 200

В бухгалтерском учете первая переоценка объектов основных средств будет представлена проводками, приведенными в табл. 4.16.

Таблица 4.16

Бухгалтерские проводки по отражению в учете первой переоценки основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Отражена в учете дооценка остаточной стоимости оборудования	104	411	2 000
Отражена в учете дооценка износа оборудования	104	131	5 000
Отражена в учете уценка остаточной стоимости компьютера	975	104	1 200
Отражена в учете уценка износа компьютера (10 000 – 7 000)	131	104	3 000

В допущении, что в следующем году справедливая стоимость оборудования составляет 2 500 грн, а компьютера – 3 500 грн, будет начислен износ: на оборудование в сумме 1 000 грн и на компьютер в сумме 300 грн. Данные по последующей переоценке основных средств представлены в табл. 4.17.

Таблица 4.17

Данные о последующей дооценке и уценке основных средств

Показатели	Исходные данные об оборудовании	Уцененная стоимость оборудования	Сумма уценки	Исходные данные о компьютере	Дооценная стоимость компьютера	Сумма дооценки
Первоначальная стоимость, грн	21 000	10 500	10 500	9 800	13 720	3 920
Износ, грн	15 000 + 1 000	8 000	8 000	7 000 + 300	10 220	2 920
Остаточная стоимость, грн	5 000	2 500	2 500	2 500	3 500	1 000

Индекс переоценки оборудования = $2\,500 : 5\,000 = 0,5$ (уценка).

Индекс переоценки компьютера = $3\,500 : 2\,500 = 1,4$ (дооценка)

В бухгалтерском учете последующая переоценка объектов основных средств представлена проводками, приведенными в табл. 4.18.

Таблица 4.18

Бухгалтерские проводки по отражению в учете последующей переоценки основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Отражена в учете уценка остаточной стоимости ранее дооцененного оборудования в пределах предыдущей дооценки	411	104	2 000
Отражена в учете уценка остаточной стоимости ранее дооцененного оборудования в сумме, превышающей предыдущую дооценку	975	104	500

1	2	3	4
Отражена в учете уценка износа оборудования	131	104	8 000
Отражена в учете дооценка уцененной ранее остаточной стоимости компьютера в пределах предыдущей уценки	104	746	1 000
Отражена в учете дооценка уцененной суммы износа компьютера	104	131	2 920

Процедуры отражения в бухгалтерском учете обесценивания основных средств регламентированы П(С)БУ 28 [22].

Потери от уменьшения полезности актива признаются прочими расходами (субсчет 972 "Потери от уменьшения полезности активов").

После признания потерь от уменьшения полезности актива, начисление амортизации осуществляется исходя из новой балансовой (остаточной) стоимости актива и пересмотренного (в случае изменения) срока его полезного использования (эксплуатации) (п. 15 П(С)БУ 28) [22].

Бухгалтерские проводки по отражению в учете уменьшения и восстановления полезности основных средств представлены в табл. 4.19.

Таблица 4.19

Бухгалтерские проводки по отражению в учете уменьшения и восстановления полезности основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Уменьшение полезности основных средств, которые ранее не переоценивались</i>		
Отражено уменьшение полезности основных средств	972	13
<i>Уменьшение полезности основных средств, которые ранее переоценивались</i>		
Отражено уменьшение полезности на сумму предыдущей дооценки	411	13
Отражена разница между общей суммой уменьшения полезности и суммой предыдущей дооценки	972	13

1	2	3
<i>Восстановление полезности основных средств, которые ранее не переоценивались</i>		
Отражены выгоды от восстановления полезности основных средств	13	742
<i>Восстановление полезности основных средств, которые ранее переоценивались</i>		
Отражены выгоды от восстановления полезности в сумме предыдущей переоценки	13	742
Отражена разница между общей суммой восстановления полезности и суммой предыдущей переоценки	13	411

4.10. Особенности оценки и учета прочих необоротных материальных активов

Как и основные средства, прочие необоротные материальные активы должны использоваться в хозяйственной деятельности более одного года или операционного цикла, если он больше года.

Учет прочих необоротных материальных активов ведется на счет 11 "Прочие необоротные материальные активы". **По дебету счета 11** отображается поступление приобретенных, созданных, безвозмездно полученных необоротных материальных активов на предприятие (по первоначальной стоимости); сумма затрат, которая связана с улучшением объекта (реконструкция, модернизация), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта; сумма дооценки стоимости объекта необоротных материальных активов. **По кредиту счета 11** отображается выбытие прочих необоротных материальных активов вследствие продажи, безвозмездной передачи или несоответствия критериям признания активом, а также в случае частичной ликвидации объекта и суммы их уценки [3].

Счет 11 "Прочие необоротные материальные активы" имеет такие субсчета:

- 111 "Библиотечные фонды";
- 112 "Малоценные необоротные материальные активы";
- 113 "Временные (нетитульные) сооружения";
- 114 "Природные ресурсы";

- 115 "Инвентарная тара";
- 116 "Предметы проката";
- 117 "Прочие необоротные материальные активы".

Пути поступления на предприятие прочих необоротных материальных активов такие же, как и основных средств. Формирование их первоначальной стоимости в учете отражается также на счете 15 "Капитальные инвестиции", но на субсчете 153 "Приобретение (изготовление) прочих необоротных материальных активов".

Малоценные необоротные материальные активы (МНМА) отличаются от основных средств лишь стоимостью. При этом предприятиям дано право самостоятельно устанавливать стоимостные признаки предметов, входящих в состав МНМА. Граница стоимости между основными средствами и МНМА устанавливается предприятием в приказе руководителя об учетной политике. В соответствии с Налоговым кодексом такая граница составляет 6 000 грн.

Синтетический учет прочих необоротных материальных активов (кредит счета 11) ведется в "Журнале 4". Аналитический учет ведется по каждому объекту этих активов. Для этого могут быть применены карточки, оборотные ведомости, конторские книги и т. д.

Амортизация других необоротных материальных активов начисляется по методам, предусмотренным для начисления амортизации основных средств.

Амортизация МНМА и библиотечных фондов может начисляться в первом месяце использования объекта в размере 50 % его амортизируемой стоимости и вторые 50 % – в месяце их списания с баланса в связи с непригодностью к дальнейшему использованию или в первом месяце использования объекта – 100 % его стоимости.

Метод амортизации выбирается предприятием самостоятельно.

В учете сумма начисленной амортизации других необоротных материальных активов относится на расходы деятельности в корреспонденции с субсчетом 132 "Износ других необоротных материальных активов".

При отражении в учете операций с другими необоротными материальными активами применяются бухгалтерские проводки, представленные в табл. 4.20.

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете прочих необоротных материальных активов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходованы приобретенные у поставщиков:		
техническая литература для библиотеки	153	631
МНМА	153	631
инвентарная тара	153	631
предметы проката	153	631
Начислен налоговый кредит по НДС	641	631
Переданы в эксплуатацию со склада:		
техническая литература для библиотеки	111	153
МНМА	112	153
инвентарная тара	115	153
предметы проката	116	153
Одновременно начислен износ в размере 100 %:		
на техническую литературу для библиотеки	92	132
на МНМА	91, 92	132
Начислен износ на предметы проката прямолинейным способом	23	132
Начислен износ на инвентарную тару производственным способом	23, 93	132
Списаны МНМА, пришедшие в негодность	132	112
Оприходованы материалы от списания МНМА	209	746
Оприходованы МНМА, полученные как взнос в уставный капитал	112	46
Выполнено подрядчиком строительство временного складского помещения на стройплощадке	153	631
Начислен налоговый кредит по НДС	641	631
Складское помещение введено в эксплуатацию	113	153
Начислена амортизация на складское помещение	151	132
Геологоразведочной организацией возмещены расходы сельскохозяйственному предприятию за посевные земли, занятые под добычу руды	153	685
	114	153
	685	311

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение термина "основные средства".
2. Классификация основных средств в учете.
3. Оценка основных средств в учете и отчетности.
4. Сущность капитальных инвестиций и их учет.
5. Отражение в учете поступления основных средств из различных источников.
6. Отражение в учете выбытия основных средств по различным направлениям.
7. Первичная документация по учету наличия и движения основных средств.
8. Методы начисления амортизации основных средств
9. Особенности ремонта и улучшения основных средств.
10. Особенности отражения в учете операций по аренде основных средств.
11. Особенности переоценки основных средств и ее отражение в учете.
12. Особенности учета прочих необоротных материальных активов.

Тестовые задания для проверки знаний

1. *Определение термина "основные средства" дано:*
 - а) в Законе Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности на Украине";
 - б) в НП(С)БУ 1;
 - в) в П(С)БУ 7.
2. *В первоначальную стоимость основных средств не включают:*
 - а) регистрационные сборы;
 - б) расходы на уплату процентов за пользование кредитом, взятым на приобретение основных средств;
 - в) суммы вводной таможенной пошлины (при ввозе основных средств из-за рубежа).

3. *Выберите правильный вариант классификации основных средств по их использованию:*

- а) действующие, недействующие, арендованные;
- б) действующие, находящиеся в запасе, недействующие;
- в) действующие, находящиеся в запасе, собственные.

4. *Первоначальная стоимость основных средств – это:*

- а) историческая (фактическая) себестоимость основных средств в сумме денежных средств, израсходованных на приобретение, транспортировку, монтаж, строительство и сооружение основных средств;
- б) сумма, по которой может быть осуществлен обмен основных средств в результате операций между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами;
- в) стоимость основных средств после их переоценки.

5. *Перецененная стоимость – это:*

- а) историческая (фактическая) себестоимость основных средств в сумме денежных средств, израсходованных на приобретение, транспортировку, монтаж, строительство и сооружение основных средств;
- б) сумма, по которой может быть осуществлен обмен основных средств в результате операций между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами;
- в) стоимость основных средств после их переоценки.

6. *Справедливая стоимость основных средств – это:*

- а) историческая (фактическая) себестоимость основных средств в сумме денежных средств, израсходованных на приобретение, транспортировку, монтаж, строительство и сооружение основных средств;
- б) сумма, по которой может быть осуществлен обмен основных средств в результате операций между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами;
- в) стоимость основных средств после их переоценки.

7. *Зачисление в состав основных средств отдельных объектов производится:*

- а) на основании приказа, подписанного директором предприятия;
- б) на основании акта приема – передачи основных средств, составленного комиссией и утвержденного директором предприятия;

в) на основании акта приема – передачи основных средств, подписанного руководителем предприятия и главным бухгалтером.

8. Формой первичного учета принятых в эксплуатацию основных средств является:

- а) 03-1;
- б) 03-2;
- в) 03-3.

9. В Акте приемки – передачи (внутреннего перемещения) основных средств не приводится:

- а) краткая характеристика объекта;
- б) предприятие–изготовитель (застройщик);
- в) год выпуска (постройки).

10. Инвентарная карточка учета основных средств составляется:

- а) комиссией, назначенной приказом руководителя;
- б) главным бухгалтером;
- в) бухгалтером.

11. Выявленные в ходе инвентаризации основных средств объекты подлежат оприходованию:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по остаточной стоимости;
- в) по справедливой стоимости.

12. Продажа или безвозмездная передача объекта основных средств другому предприятию оформляется утвержденной типовой формой учета:

- а) 03-1;
- б) 03-3;
- в) 03-4.

13. Списание автотранспортных средств в результате их ликвидации оформляется утвержденной типовой формой учета:

- а) 03-1;
- б) 03-3;
- в) 03-4.

14. Списание основных средств (кроме автотранспорта) оформляется утвержденной типовой формой учета:

- а) 03-1;
- б) 03-3;
- в) 03-4.

15. Акт приема – передачи (внутреннего перемещения) основных средств при оформлении приемки основных средств составляется:

- а) в одном экземпляре;
- б) в двух экземплярах;
- в) в трех экземплярах.

16. Доход от реализации (продажи) основных средств отражается на счете:

- а) 746;
- б) 712;
- в) 972.

17. Остаточная стоимость продаваемого объекта основных средств списывается на расходы отчетного периода на счет:

- а) 746;
- б) 976;
- в) 943.

18. Остаточная стоимость безвозмездно передаваемого объекта основных средств списывается:

- а) в дебет субсчета 972;
- б) в дебет субсчета 976;
- в) в кредит субсчета 976.

19. Какой из методов начисления амортизации не предусматривает П(С)БУ 7:

- а) суммы единиц продукции;
- б) уменьшения остаточной стоимости;
- в) кумулятивный?

20. Начисление амортизации производится:

- а) ежемесячно;
- б) ежеквартально;
- в) ежегодно.

21. Начисление амортизации производится:

- а) с месяца, в котором приобретен объект основных средств;
- б) с месяца, в котором объект основных средств вводится в эксплуатацию;
- в) с месяца, следующего за месяцем ввода объекта основных средств в эксплуатацию.

22. Начисление амортизации прекращается:

- а) в том месяце, когда износ объекта основных средств станет стопроцентным;
- б) в месяце выбытия объекта основных средств;
- в) в месяце, следующем за месяцем выбытия объекта основных средств.

23. Какой метод начисления амортизации на объект основных средств вы выберете, если поставлена задача: списать объект как можно быстрее:

- а) прямолинейный метод;
- б) метод уменьшения остаточной стоимости;
- в) метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости?

24. Какой метод начисления амортизации самый простой:

- а) прямолинейный метод;
- б) кумулятивный;
- в) производственный?

25. Какой метод начисления амортизации вы выберете если собственник поставит задачу начислить как можно большую сумму амортизации в первые годы использования объекта основных средств:

- а) прямолинейный;
- б) кумулятивный;
- в) уменьшения остаточной стоимости?

26. Износ объектов основных средств учитывается на субсчете:

- а) 131;
- б) 132;
- в) 133.

27. Синтетический учет износа основных средств ведется:

- а) в "Журнале 3";
- б) в "Журнале 4";
- в) в "Журнале 5".

5. Учет нематериальных активов

5.1. Методологические основы учета нематериальных активов

Многие объекты, которые отражаются в балансе предприятий и организаций, – нематериальны, но не все они могут быть отнесены к нематериальным активам.

Методологические основы формирования в учете информации о нематериальных активах, а также раскрытия информации о них в финансовой отчетности определено П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" [23].

Приобретенный или полученный нематериальный актив отражается в балансе, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверно определена.

Нематериальный актив, полученный в результате разработки, следует отражать в балансе при условии, что предприятие имеет: намерение, техническую возможность и ресурсы для доведения нематериального актива до состояния, в котором он пригоден для реализации или использования; возможность получения будущих экономических выгод от реализации или использования нематериального актива; информацию для достоверного определения расходов, связанных с разработкой нематериального актива.

Если нематериальный актив не отвечает указанным критериям признания, то расходы, связанные с его приобретением или созданием, признаются расходами того отчетного периода, в течение которого они были осуществлены, без признания таких расходов в будущем нематериальным активом.

Действие П(С)БУ 8 не распространяется на гудвилл, возникающий в результате объединения предприятий, и операции с нематериальными активами, особенности учета которых определяются другими П(С)БУ [23].

Нематериальные активы и операции с ними, на которые распространяются положения других П(С)БУ, приведены в табл. 5.1.

В соответствии с п. 4 П(С)БУ 8 к **нематериальным активам** относятся немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, могут быть идентифицированы [23].

Таблица 5.1

Нематериальные активы и П(С)БУ, регламентирующие их учет

Вид актива	П(С)БУ, устанавливающее порядок учета
Нематериальные активы, которые содержатся предприятием для продажи в ходе обычной деятельности	П(С)БУ 9 "Запасы"
Отсроченные налоговые активы	П(С)БУ 17 "Налог на прибыль"
Нематериальные активы, переданные или полученные предприятием на условиях финансовой аренды (кроме авторских или смежных с ними прав)	П(С)БУ 14 "Аренда"
Гудвилл, возникающий в результате объединения компаний	П(С)БУ 19 "Объединение предприятий"
Финансовые инвестиции	П(С)БУ 13 "Финансовые инструменты"

В соответствии М(С)БУ 38 "Нематериальные активы" монетарными активами являются денежные средства и их эквиваленты и дебиторская задолженность в фиксированной сумме денег. Все прочие активы – немонетарные. К ним относятся запасы, оборудование и т. д. По своей природе они не являются нематериальными активами, так как имеют материальную форму (физическую субстанцию) [13].

Особенность нематериальных активов – отсутствие такой субстанции. Примером таких активов могут служить лицензии, патенты, компьютерное программное обеспечение, авторские права и т. д.

Нематериальные активы могут иметь материальный носитель. Так, диск является материальным носителем компьютерного программного

обеспечения, бумага содержит договор об авторском праве. Но физическая субстанция в этом случае является вторичной. В тоже время программное обеспечение станка будет его неотъемлемой частью и учитывается в составе основных средств.

В соответствии с п. 4 П(С)БУ 19 "Объединение предприятий" **нематериальные активы** – все активы, кроме денежных средств, их эквивалентов и дебиторской задолженности, в фиксированной (или определенной) сумме денег.

Нематериальными являются активы, которые можно идентифицировать – выделить их отдельно от других активов предприятия. В тоже время некоторые из нематериальных активов не могут быть идентифицированы. Так, к неидентифицированным нематериальным активам относится гудвилл. Он может быть реализован только вместе с предприятием, а также невозможно отдельно выделить будущие экономические выгоды, которые предприятие ожидает получить в использование. Поэтому П(С)БУ 8 на гудвилл не распространяется.

В учете и финансовой отчетности нематериальные активы подразделяются на следующие классификационные группы (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Группы нематериальных активов

Группы	Срок действия права пользования
1	2
Группа 1 – права пользования природными ресурсами (права пользования недрами, другими ресурсами естественной среды, геологической и другой информацией о естественной среде)	В соответствии с правоустанавливающим документом
Группа 2 – права пользования имуществом (право пользования земельным участком, кроме права постоянного пользования земельным участком, в соответствии с законом, права пользования зданием, право на аренду помещения)	В соответствии с правоустанавливающим документом
Группа 3 – права на коммерческие обозначения (права на торговые марки (знаки для товаров и услуг), коммерческие (фирменные) наименования, кроме тех, расходы на приобретение которых признаются роялти)	В соответствии с правоустанавливающим документом

1	2
Группа 4 – права на объекты промышленной собственности (право на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, сорта растений, породы животных, компоновки (топографии) интегральных микросхем), коммерческие тайны, в том числе ноу-хау, защита от недобросовестной конкуренции, кроме тех, расходы на приобретение которых признаются роялти	В соответствии с правоустанавливающим документом
Группа 5 – авторское право и смежные с ним права (право на литературные, художественные, музыкальные произведения, компьютерные программы, программы для электронно-вычислительных машин, компиляции данных (базы данных), фонограммы, видеogramмы, передачи (программы) организации вещания), кроме тех, расходы на приобретение которых признаются роялти	В соответствии с правоустанавливающим документом
Группа 6 – другие нематериальные активы (право на ведение деятельности, использование экономических и других привилегий)	В соответствии с правоустанавливающим документом

5.2. Оценка нематериальных активов

Основой для определения достоверной оценки нематериального актива являются хозяйственные договора на приобретение и другие организационно-распорядительные и учетные документы. Первоначальная оценка нематериального зависит от способа его получения.

По способам получения нематериальных активов их можно разделить на:

- 1) изготовленные собственными силами;
- 2) полученные другим путем:
 - за плату;
 - в обмен на другие активы;
 - как взнос в уставный капитал;
 - в следствие объединения предприятий;
 - безвозмездно;
 - за счет денежных средств целевого финансирования.

Первоначальная стоимость нематериального актива, созданного (изготовленного) самим предприятием, включает прямые материальные затраты, расходы на оплату труда и другие расходы, которые

непосредственно связаны с созданием такого нематериального актива и доведением его до состояния пригодного для использования по назначению (оплата регистрации юридического права и др.). При этом право интеллектуальной собственности, полученное в процессе выполнения задания, принадлежит его автору, однако право использования – предприятию (юридическому лицу), по заданию которого право создано.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных другим путем, определяется в зависимости от источников их поступления:

приобретенных за плату – исходя из фактической цены (стоимости) их приобретения (кроме полученных торговых скидок), уплаченной пошлины, не прямых налогов, не подлежащих возмещению, и иных расходов, непосредственно связанных с их приобретением и доведением до состояния, пригодного для использования по назначению. Финансовые расходы не включают в первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных (созданных) полностью, частично или за счет заимствований (за исключением финансовых расходов, включаемых в себестоимость квалификационных активов в соответствии со статьей 11 П(С)БУ 31 "Финансовые расходы");

приобретенных в результате обмена одного нематериального актива на другой нематериальный актив – по остаточной стоимости переданного объекта. Если остаточная стоимость переданного объекта превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученного обмена нематериального актива является его справедливая стоимость с отнесением разницы на финансовые результаты (расходы) отчетного периода;

приобретенных в результате обмена нематериального актива на другой объект – по справедливой стоимости переданного нематериального актива, увеличенного (уменьшенного) на сумму денежных средств, переданных (полученных) во время обмена;

как взнос в уставный капитал – по справедливой стоимости, согласованной учредителями;

полученных в результате объединения предприятий – по их справедливой стоимости;

полученные безвозмездно от других юридических лиц – по справедливой стоимости;

за счет денежных средств целевого финансирования – по справедливой стоимости.

При этом, согласно П(С)БУ 19 "Объединение предприятий", под **справедливой стоимостью** понимают сумму, по которой может быть произведен обмен актива или оплата обязательства в результате операции между заинтересованными и независимыми сторонами.

На протяжении отчетного периода первоначальная стоимость нематериальных активов увеличивается на сумму расходов, связанных с усовершенствованием этих нематериальных активов и повышением их возможностей и срока использования, которые приведут к увеличению первоначально ожидаемых будущих экономических выгод. Расходы, осуществляемые для поддержания объекта в пригодном для использования их состоянии и получения первоначально определенного размера будущих экономических выгод от его использования, включаются в состав затрат отчетного периода.

В финансовой отчетности на дату баланса нематериальные активы оцениваются по балансовой стоимости, которая определяется вычитанием из первоначальной (переоцененной) стоимости износа (переоцененного износа).

5.3. Отражение наличия и движения нематериальных активов в первичных документах и на счетах учета

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов национальным Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет **12 "Нематериальные активы"**, который имеет субсчета:

- 121 "Права пользования природными ресурсами";
- 122 "Права пользования имуществом";
- 123 "Права на коммерческие обозначения";
- 124 "Права на объекты промышленной собственности";
- 125 "Авторские и смежные с ними права";
- 127 "Прочие нематериальные активы".

По дебету счета 12 "Нематериальные активы" отражается приобретение и получение в результате разработки нематериальных активов, которые учитываются по первоначальной стоимости, и сумма дооценки.

По кредиту – выбытие вследствие продажи, бесплатной передачи или невозможности получения предприятием экономических выгод от его использования, а также сумма уценки.

На субсчете 121 отражаются права пользования недрами, малыми угольями, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информации о природной среде.

На субсчете 122 ведется учет наличия прав пользования имуществом (право пользования земельным участком, строением, право на аренду помещений и т. д.)

На субсчете 123 учитывается наличие прав на коммерческие обозначения: права на торговые марки, коммерческие наименования.

На субсчете 124 ведется учет прав на объекты промышленной собственности (права на изобретение, полезные модели, промышленные образцы, сорта растений, породы животных, компоновка интегральных микросхем, коммерческие тайны, в том числе ноу-хау).

На субсчете 125 "Авторское право и смежные с ним права" учитывается наличие авторского права и смежных с ним прав (право на литературные, художественные, музыкальные произведения, компьютерные программы, компиляции данных, исполнение, фонограммы, видеogramмы и т. д.).

На субсчете 127 "Прочие нематериальные активы" ведется учет прочих нематериальных активов, которыми владеет предприятие (право на осуществление деятельности, использование экономических и других привилегий и т. д.) [3].

Таким образом, учет нематериальных активов организован в разрезе групп на субсчетах.

Затраты на приобретение или создание нематериальных активов до ввода их в эксплуатацию накапливаются на балансовом счете 15 "Капитальные инвестиции", субсчете 154 "Приобретение (создание) нематериальных активов".

Оприходование каждого объекта нематериальных активов осуществляется на основании соответствующих документов, в которых указывается характеристика объекта, первоначальная стоимость, срок полезного использования, норма амортизации (износа), место использования, подписи лиц принявших объект. К ним прилагаются документы, в которых описывается сам объект и порядок его использования.

К первичным документам по учету поступления нематериальных активов в соответствии с Порядком экспертной оценки нематериальных активов, утвержденным совместным приказом Фонда госимущества и Госкомитетом по вопросам науки и техники № 969/97 от 27.07.95, относятся:

патент на изобретение, полезную модель, промышленный образец;
свидетельство на знаки для товаров и услуг;

документ на право публикации, воспроизведение, распространение и другие действия по вводу в хозяйственный оборот совокупности данных и команд для компьютерной техники;

документ на право собственности на базу данных;
документ на авторское право и т. д.

Зачисление нематериального актива на баланс производится на основании акта, который передается в бухгалтерию для открытия карточки учета нематериального актива. В ней проставляются счета синтетического и аналитического учета, первоначальная стоимость, метод амортизации и т. д. Карточка открывается на каждый объект.

Аналитический учет ведется в "Ведомости 4.3". Синтетический учет в "Журнале 4".

Кроме того, приказом № 732 от 22.11.2004 года Минфин утвердил типовые формы первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов:

НА – 1 "Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе НМА";

НА – 2 "Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе НМА";

НА – 3 "Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе НМА";

НА – 4 "Инвентарная опись объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов" [37].

Порядок отражения в учете поступления нематериальных активов представлен в табл. 5.3.

Таблица 5.3

**Основные бухгалтерские проводки по отражению
в учете поступления нематериальных активов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Приобретение НМА за плату</i>		
Отражена стоимость приобретения НМА	154	63 (685)
Отражен налоговый кредит по НДС	641	63 (685)
Оплачена задолженность поставщику	63 (685)	31
Зачислен НМА на баланс по фактической себестоимости	12	154
<i>Поступление НМА как взнос в уставный капитал</i>		
Согласована учредителями величина уставного капитала	46	40
Поступил НМА в качестве взноса в уставный капитал	12	46

1	2	3
<i>Самостоятельное изготовление НМА</i>		
Израсходованы материалы и МБП на изготовление НМА	154	20, 22
Начислена зарплата и социальные взносы на нее за изготовление НМА	154	66, 65
Начислен износ оборудования, которое используется для разработки НМА	154	131
Отражена стоимость услуг сторонних организаций, которые участвуют в изготовлении НМА	154	685
По окончании изготовления НМА зачислен на баланс предприятия	12	154
<i>Бесплатное получение НМА</i>		
Получен бесплатно НМА на предприятие	12	424
Списана стоимость бесплатно полученного НМА в доход предприятия в сумме, пропорциональной начисленной амортизации НМА	424	745
<i>Приобретение НМА в обмен на подобный актив</i>		
Списан износ переданного НМА	133	12
Списана остаточная стоимость переданного НМА	286 377	12 286
Начислены налоговые обязательств по НДС	377	641
Получен НМА в обмен	154	685
Отражен налоговый кредит по НДС	641	685
Произведен зачет задолженностей по бартеру	685	377
Отражена разница между остаточной стоимостью переданного объекта и его справедливой стоимостью	949	377
НМА зачислен на баланс	12	154

Нематериальные активы могут выбывать с предприятия в результате:

реализации;

бесплатной передачи;

ликвидации в связи с невозможностью получения впредь экономических выгод от их использования;

передачи (инвестирования) в уставный капитал других предприятий.

В любом случае такое списание с баланса является следствием непризнания активом. Остаточная стоимость такого актива зачисляется в состав расходов отчетного периода.

Операции по реализации нематериальных активов оформляются счетами-фактурами, а другое выбытие – актами, в которых указывается причина выбытия, первоначальная стоимость, сумма начисленного износа, остаточная стоимость, расходы и доходы, связанные с выбытием.

Финансовый результат от выбытия объектов нематериальных активов определяется как разница между доходом от выбытия (за вычетом косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием) и их остаточной стоимостью. В табл. 5.4 представлены бухгалтерские проводки по отражению в учете выбытия нематериальных активов.

Таблица 5.4

**Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций,
связанных с выбытием нематериальных активов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Ликвидация НМА</i>		
Списание ликвидированных объектов по остаточной стоимости	976	12
Списание суммы износа, начисленной по ликвидируемым объектам	133	12
Отражение расходов, связанных с ликвидацией	976	66, 65, 685
<i>Реализация НМА</i>		
Отражение перевода, реализующего НМА в группу необоротных активов, удерживаемых для продажи	286	12
Списание реализованных объектов по остаточной стоимости	943	286
Списание суммы начисленного износа	133	12
Отражение дохода от реализации в сумме продажной стоимости, подлежащей оплате покупателями	377	712
Отражение налогового обязательства по НДС	712	641
Оприходование денежных средств, полученных от покупателей за проданные объекты нематериальных активов	31	377
Отражение расходов, связанных с реализацией нематериальных активов	943	66, 65, 685
<i>Бесплатная передача НМА</i>		
Списание суммы начисленного износа	133	12
Списание переданных объектов по остаточной стоимости	976	12
Отражение суммы налогового обязательства по НДС	976	641
<i>Передача НМА в порядке вноса в уставный капитал другого предприятия</i>		
Списание переданных объектов по остаточной стоимости	14	12
Списание суммы начисленного износа	133	12
Отражение разницы между остаточной стоимостью переданных активов и справедливой стоимостью, инвестиций (полученных в обмен акций)	14	746

5.4. Учет амортизации нематериальных активов

В соответствии с П(С)БУ 8 стоимость нематериальных активов погашается ежемесячно включением в затраты производства суммы начисленной амортизации. Начисление амортизации производится в течение срока полезного использования. Последний устанавливается предприятием при признании этого объекта активом самостоятельно [23].

Например, предприятие приобрело патент на изобретение в сентябре 2015 г. Первоначальная стоимость – 72 000 грн, в том числе НДС – 12 000 грн. Срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев). Ежемесячная сумма износа (амортизации) составит: $1\ 000\ \text{грн} (72\ 000 - 12\ 000) : 60\ \text{грн}$.

Начисление амортизации нематериальных активов начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором нематериальный актив стал пригодным для использования, а по выбывшим объектам – прекращается с месяца, следующего за их выбытием.

При определении срока полезного использования объекта нематериальных активов необходимо учитывать:

- сроки полезного использования подобных активов;

- предусматриваемый моральный износ;

- правовые или иные подобные ограничения относительно сроков его использования и другие факторы.

Метод амортизации нематериального актива выбирается предприятием самостоятельно, исходя из условий получения будущих экономических выгод. Если такие условия определить невозможно, то амортизация начисляется с применением прямолинейного метода. Расчет амортизации при применении соответствующих методов начисления осуществляется согласно П(С)БУ 7 "Основные средства", что было рассмотрено в п. 4.6. При расчете стоимости, которая амортизируется, ликвидационная стоимость нематериальных активов приравнивается к нулю, кроме случаев:

- когда существует безотказное обязательство третьей стороны относительно приобретения этого объекта к концу срока его полезного использования;

- когда ликвидационная стоимость может быть определена на основании информации существующего активного рынка и ожидается, что такой рынок будет существовать к концу срока полезного использования этого объекта [26].

Срок полезного использования нематериального актива и метод его амортизации пересматриваются в конце отчетного года, если в следующем периоде ожидаются изменения срока полезного использования актива или изменения условий получения будущих экономических выгод.

В бухгалтерском учете для отражения амортизации нематериальных активов используется субсчет 133 "Накопленная амортизация нематериальных активов".

На сумму амортизации, начисленной по нематериальным активам, делают запись по кредиту субсчета 133 и дебету соответствующих счетов:

23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы" (на сумму амортизации по нематериальным активам, используемым в производстве);

92 "Административные расходы" (на сумму амортизации по нематериальным активам общехозяйственного назначения);

93 "Расходы на сбыт" (на сумму амортизации по нематериальным активам, используемым для обеспечения сбыта).

5.5. Отражение в учете переоценки

и уменьшения полезности нематериальных активов

В соответствии с п. 19 П(С)БУ 8 предприятия имеют право осуществлять переоценку по справедливой стоимости на дату баланса тех нематериальных активов, в отношении которых существует активный рынок. При этом в случае переоценки отдельного объекта нематериального актива необходимо переоценивать все другие активы группы, к которой принадлежит этот нематериальный актив (кроме тех, в отношении которых не существует активного рынка) [23].

Активным рынком является рынок, которому присущи следующие условия:

предметы, которые продаются и покупаются, на этом рынке являются однородными;

в любое время можно найти заинтересованных продавцов и покупателей;

информация о рыночных ценах общедоступна.

Между тем активный рынок не может существовать для уникальных активов (например, торговая марка). Но провести переоценку права на компьютерную программу, права на литературное произведение вполне возможно, так как относительно них существует активный рынок.

Переоценка производится с применением **коэффициента переоценки**, который определяется путем деления справедливой стоимости переоцениваемого объекта на его остаточную стоимость.

Путем умножения первоначальной стоимости и износа объекта нематериальных активов на коэффициент переоценки определяют **переоцененную стоимость** и износ объекта.

Сумма дооценки остаточной стоимости объектов нематериальных активов направляется на увеличение дополнительного капитала и в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 12 "Нематериальные активы" и кредиту счета 41 "Капитал в дооценках", субсчет – 412 "Дооценка (уценка) нематериальных активов".

Сумма уценки остаточной стоимости нематериальных активов отражается в составе потерь от обесценивания необоротных активов записью по дебету счета 975 "Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций" в корреспонденции с кредитом счета 12 "Нематериальные активы".

При наличии (на дату проведения очередной (последней) дооценки) превышения суммы предыдущих уценок и потерь от уменьшения его полезности над суммой предыдущих дооценок остаточной стоимости объекта и выгод от восстановления его полезности, сумма очередной (последней) дооценки, но не более указанного превышения, включается в состав доходов отчетного периода, а разница (если сумма очередной (последней) дооценки больше указанного превышения) направляется на увеличение прочего дополнительного капитала.

В отличие от переоценки, решение о которой предприятие принимает самостоятельно, операции по уменьшению полезности нематериального актива в соответствии с П(С)БУ 28 "Уменьшение полезности активов" носят обязательный характер. Предприятие должно отслеживать существование признаков уменьшения полезности актива на дату годового баланса [22]. Аналогичное требование содержится и в одноименном Международном стандарте 36.

К признакам, уменьшающим полезность актива, согласно П(С)БУ 28 относят:

- 1) уменьшение рыночной стоимости актива на протяжении отчетного года на существенно большую величину, чем ожидалось;
- 2) устаревание или физические повреждения актива;
- 3) существенные отрицательные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, произошедшие в отчетном периоде;

4) увеличение на протяжении отчетного периода рыночных ставок процента или других рыночных ставок дохода от инвестиционной деятельности, которое может повлиять на ставку дисконта или существенно уменьшить сумму ожидаемого возмещения актива;

5) превышение балансовой стоимости чистых активов предприятия над их рыночной стоимостью;

6) существенные изменения способа использования актива на протяжении отчетного периода или такие изменения в следующем периоде, которые отрицательно влияют на деятельность предприятия;

7) другие свидетельства того, что эффективность актива является или будет хуже, чем ожидалось.

Потери от уменьшения полезности нематериальных активов включаются в состав расходов отчетного периода с увеличением в балансе суммы износа: Д-т 972 – К-т 133; а с объектов, отраженных в учете по переоцененной стоимости, – с уменьшением переоцененной стоимости объекта: Д-т 411 – К-т 133 (на сумму предыдущей дооценки).

Таким образом, уменьшение полезности нематериальных активов приравнивается к уменьшению их балансовой (остаточной) стоимости. Увеличение полезности нематериальных активов (признание за ними прежних качеств) приравнивается к увеличению их балансовой стоимости до прежнего уровня, а в части ранее проведенной уценки – к доходам отчетного периода.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятию "нематериальный актив" и назовите основные классификационные группы.

2. Объясните порядок синтетического и аналитического учета нематериальных активов.

3. Какие бухгалтерские проводки составляются по учету поступления и выбытия нематериальных активов?

4. В каких первичных документах ведется учет нематериальных активов?

5. Как ведется начисление амортизации нематериальных активов?

6. Как осуществляется переоценка нематериальных активов и какие бухгалтерские проводки составляются?

Тестовые задания для проверки знаний

1. Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в результате обмена на подобный объект, равняется:

- а) справедливой стоимости, согласованной при обмене;
- б) первоначальной стоимости переданного объекта;
- в) остаточной стоимости переданного объекта.

2. Нематериальные активы признаются активами и отражаются в учете и отчетности, если:

- а) существует вероятность получения будущих экономических выгод от использования нематериальных активов;
- б) доведение нематериальных активов до состояния использования или реализации не обязательно;
- в) существует вероятность получения будущих экономических выгод от использования нематериальных активов и возможно достоверное определение стоимости нематериальных активов.

3. Списание стоимости программного обеспечения при безвозмездной передаче отражается бухгалтерскими проводками:

- а) Д-т 125 – К-т 133; Д-т 976 – К-т 125;
- б) Д-т 133 – К-т 125; Д-т 976 – К-т 125.
- в) Д-т 125 – К-т 976; Д-т 133 – К-т 125.

4. Метод начисления амортизации нематериального актива:

- а) устанавливается предприятием самостоятельно;
- б) устанавливается отраслевыми министерствами;
- в) согласуется с местным налоговым органом.

5. Зачисление на баланс приобретенных нематериальных активов отражается проводкой:

- а) Д-т 12 – К-т 154;
- б) Д-т 12 – К-т 424;
- в) Д-т 154 – К-т 12.

6. Стоимость зачисления на баланс приобретенных (созданных) нематериальных активов считается:

- а) ликвидационная;
- б) первоначальная;
- в) остаточная.

7. Начисление амортизации нематериальных активов осуществляется:

- а) один раз в квартал;
- б) ежемесячно;
- в) один раз в год.

8. Начисленная амортизация на товарный знак отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 93 – К-т 133;
- б) Д-т 133 – К-т 12;
- в) Д-т 12 – К-т 133.

9. Сумма, по которой нематериальные активы предприятия включаются в валюту баланса:

- а) первоначальная стоимость;
- б) износ;
- в) остаточная стоимость.

10. Безвозмездно полученные нематериальные активы учитываются:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по справедливой стоимости;
- в) по рыночной стоимости.

11. Какие из этих активов относятся к нематериальным:

- а) библиотечные фонды, товарные знаки;
- б) авторские права, патенты;
- в) гудвилл, предметы проката?

12. Начисленная амортизация компьютерных программ, используемых администрацией цеха, отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 133 – К-т 12;
- б) Д-т 92 – К-т 133;
- в) Д-т 91 – К-т 133.

13. Списание стоимости программного обеспечения при ликвидации отражается бухгалтерскими проводками:

- а) Д-т 125 – К-т 133; Д-т 976 – К-т 125;
- б) Д-т 133 – К-т 125; Д-т 976 – К-т 125;
- в) Д-т 125 – К-т 976; Д-т 133 – К-т 125.

14. Начисление амортизации нематериальных активов начинается с месяца:

- а) приобретения нематериальных активов;
- б) следующего за месяцем приобретения нематериальных активов;
- в) следующего за месяцем выбытия нематериальных активов;
- г) следующего за месяцем, в котором нематериальный актив введен в хозяйственный оборот.

15. Синтетический и аналитический учет нематериальных активов ведется:

- а) в "Журнале 3" и "Ведомости 3.4";
- б) в "Журнале 4" и "Ведомости 4.3";
- в) в "Журнале 4" и "Ведомости 4.2".

16. Полученное программное обеспечение для интернет-магазина от поставщика отражается проводками:

- а) Д-т 12 – К-т 631;
- б) Д-т 631 – К-т 12;
- в) Д-т 154 – К-т 631.

17. Амортизация нематериальных активов может начисляться следующими методами:

- а) 100 % амортизируемой стоимости в первом месяце использования;
- б) 50 % / 50 % амортизируемой стоимости;
- в) только прямолинейным методом;
- г) любым из методов, определенных для основных средств;
- д) любым из методов, определенных для основных средств, кроме производственного.

18. Учет нематериальных активов регламентируется:

- а) П(С)БУ 7;
- б) П(С)БУ 8;
- в) П(С)БУ 9.

Раздел 2. Учет запасов, финансовых инвестиций, расходов производства и будущих периодов

6. Учет запасов

6.1. Методологические основы учета запасов

Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о запасах определены П(С)БУ 9 "Запасы" [21].

Запасы – это активы, которые содержатся для дальнейшей продажи при условии обычной хозяйственной деятельности; находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продукта производства; содержатся для потребления при производстве продукции, выполнении работ и предоставлении услуг, а также управлении предприятием.

Запасы являются важнейшей составляющей активов предприятия. Они занимают основную часть в структуре его расходов. По своей природе они подразделяются на *производственные* и *товарные*. Последние предназначены для дальнейшей продажи и не изменяют своей физической формы.

Запасы признаются активом, если:

предприятию перешли все риски и выгоды, связанные с правом собственности или правом полного хозяйственного ведения на приобретенные (полученные) запасы;

стоимость запасов может быть достоверно определена;

существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с использованием запасов.

Экономическая выгода – это потенциальная возможность получения предприятием денежных средств от использования актива.

Единицей бухгалтерского учета запасов является их наименование или однородная группа (вид).

Классификация запасов для целей бухгалтерского учета представлена на рис. 6.1.

К запасам для целей бухгалтерского учета относятся:

1) **производственные запасы** – сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия и другие материальные ценности, которые предназначены для производства продукции, выполнения работ, предоставления услуг, обслуживания производства и административных нужд;

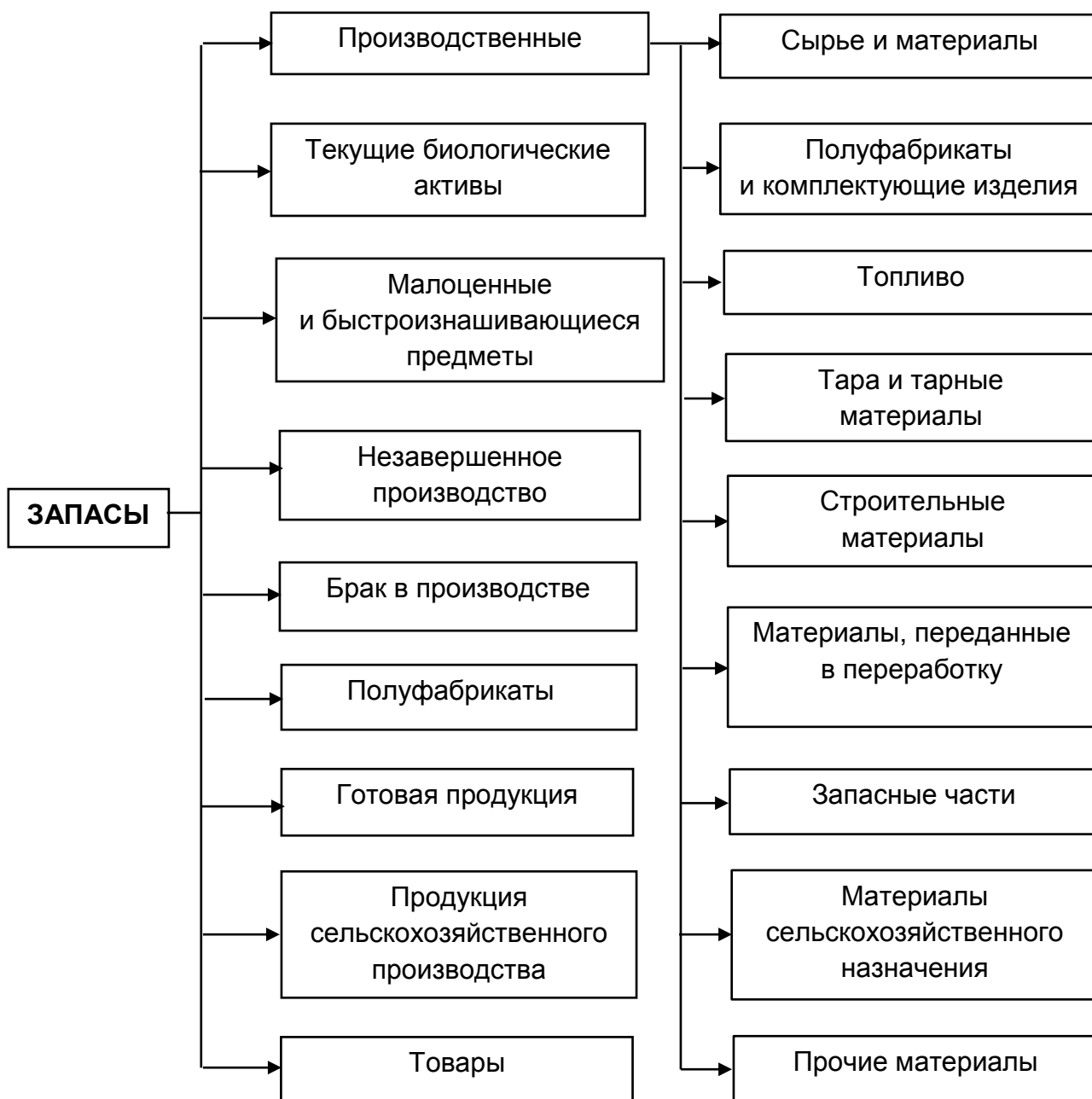


Рис. 6.1. Классификация запасов

2) **текущие биологические активы** – биологические активы, способные давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, приносить другим способом экономические выгоды в течение периода, не превышающего двенадцати месяцев, а также животные на выращивании и откорме;

3) **малоценные и быстроизнашивающиеся предметы**, которые используются предприятием в течение не более одного года или нормального операционного цикла, если он превышает один год;

4) **незавершенное производство**: не законченные обработкой и сборкой детали, узлы, изделия и незаконченные технологические процессы.

На предприятиях, которые выполняют работы или оказывают услуги, незавершенное производство состоит из расходов на выполнение работ (услуг), по которым предприятием еще не признан доход;

5) **брак в производстве** – это продукция, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы только после дополнительных расходов на исправление;

6) **готовая продукция**, которая изготовлена на предприятии, предназначена для продажи и отвечает техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или другим нормативно-правовым актам;

7) **продукция сельскохозяйственного производства** – продукция, полученная от собственных растениеводческих, животноводческих и промышленных подразделений предприятия, которая предназначена для продажи на сторону и для другого непромышленного потребления (выдачи или продажи работникам, передачи в непромышленную сферу, например: в детские сады, столовые и т. д.); продукция, предназначенная для потребления в животноводческих подразделениях как корма или для производства кормов в кормоцехах; продукция, выращенная для кормления скота, (например: зеленая масса, корм, плоды), а также побочная продукция и отходы, полученные при доведении товарной продукции и семян до надлежащей кондиции; семена и посадочный материал, включая саженцы, предназначенные для закладки и ремонта собственных насаждений;

8) **товары**, представляющие собой материальные ценности, которые приобретены предприятием для продажи;

6.2. Оценка и учет запасов

Формирование первоначальной стоимости запасов зависит от направления их приобретения.

Первоначальной стоимостью запасов, приобретенных за плату, является себестоимость запасов, состоящая из следующих физических расходов:

сумм, уплачиваемых согласно договору поставщику (продавцу), за вычетом не прямых налогов;

сумм ввозной таможенной пошлины;

сумм не прямых налогов в связи с приобретением запасов, не возмещенных предприятию;

транспортно-заготовительных расходов (затраты на заготовку запасов, оплата тарифов (фрахта) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку запасов всеми видами транспорта к месту их использования, включая расходы по страхованию рисков транспортировки запасов);

других расходов, непосредственно связанных с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях. К таким расходам, в частности, относятся прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, другие прямые расходы предприятия на доработку и повышение качественно-технических характеристик запасов.

Первоначальной стоимостью запасов, изготавливаемых собственными силами предприятия, признается их производственная себестоимость, которая определяется в соответствии с П(С)БУ 16 "Расходы" [24].

Первоначальной стоимостью запасов, внесенных в зарегистрированный капитал предприятия, признается согласованная учредителями (участниками) предприятия их справедливая стоимость с учетом расходов, предусмотренных п. 9 П(С)БУ 9.

Первоначальной стоимостью запасов, полученных предприятием бесплатно, признается их справедливая стоимость с учетом расходов, предусмотренных п. 9 П(С)БУ 9 [21].

Первоначальная стоимость единицы запасов, приобретенных в результате обмена на подобные активы, равняется балансовой стоимости переданных запасов. Если балансовая стоимость переданных запасов превышает их справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученных запасов является их справедливая стоимость. Разница между балансовой и справедливой стоимостью переданных запасов включается в состав расходов отчетного периода.

Первоначальной стоимостью запасов, приобретенных в обмен на неподобные активы, признается справедливая стоимость полученных запасов.

Не включаются в первоначальную стоимость, а относятся к расходам того периода, в котором они были произведены:

сверхнормативные потери и недостачи запасов;

финансовые расходы (за исключением финансовых расходов, включаемых в себестоимость квалификационных активов П(С)БУ 31);

расходы на сбыт;

общехозяйственные (административные) и другие подобные расходы, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой запасов и приведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Такие расходы включаются в состав расходов того периода, в котором они были произведены.

Для учета запасов используются счета бухгалтерского учета, приведенные в табл. 6.1.

Отражение в учете поступления и выбытия запасов зависит от пути их поступления или выбытия. При поступлении запасов счета, на которых они учитываются, дебетуются, а при выбытии – кредитуются. В табл. 6.2 представлены бухгалтерские проводки по учету поступления и выбытия запасов на предприятии.

Таблица 6.1

Счета, используемые для учета запасов

Вид запасов	Синтетические счета	Субсчета
1	2	3
Производственные запасы	20	201 Сырье и материалы
		202 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия
		203 Топливо
		204 Тара и тарные материалы
		205 Строительные материалы
		206 Материалы, переданные в переработку
		207 Запасные части
		208 Материалы сельскохозяйственного назначения
209 Прочие материалы		
Текущие биологические активы	21	211 Текущие биологические активы растениеводства, оцененные по справедливой стоимости
		212 Текущие биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости

1	2	3
		213 Текущие биологические активы животноводства, оцененные по первоначальной стоимости
Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	22	–
Производство	23	–
Брак в производстве	24	–
Полуфабрикаты	25	–
Готовая продукция	26	–
Продукция сельскохозяйственного производства	27	–
Товары	28	281 Товары на складе
		282 Товары в торговле
		283 Товары на комиссии
		284 Тара под товарами
		285 Торговая наценка
		286 Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи

Важное значение в учете запасов имеет учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Таблица 6.2

Бухгалтерские проводки по отражению в учете поступления и выбытия запасов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Поступление запасов</i>		
Оприходованы запасы, произведенные на предприятии	20, 22, 25	23
Выпущена из производства готовая продукция	26	23
Оприходованы запасы, приобретенные подотчетным лицом	20, 21, 22, 28	372

1	2	3
Отражен налоговый кредит по НДС на приобретенные подотчетным лицом запасы	641	372
Получен взнос в уставный капитал запасами	20, 22, 28	46
Отображены целевые поступления на предприятие в виде запасов	20, 21, 22, 28	48
Получены запасы, приобретенные у поставщика	20, 21, 22, 28	63
Отображена сумма налогового кредита по НДС на приобретенные производственные запасы	641	63
Запасы поступили на предприятие бесплатно	20, 21, 22, 28	745
Получены запасы в порядке возмещения претензии	20, 21, 22, 28	374
Оприходованы запасы, выявленные в ходе инвентаризации	20, 21, 22, 25, 26, 28	719
<i>Выбытие запасов</i>		
Использованы запасы для капитального строительства	151	20, 22
Использованы запасы для нужд производства	23	20, 22, 25
Списаны запасы, связанные с исправлением брака	24	20, 22, 25
Использованы запасы для освоения производства новых видов продукции	39	20, 22, 25
Списаны запасы для общепроизводственных нужд	91	20, 22, 25
Списаны запасы для административных нужд	92	20, 22, 25
Списаны запасы, использованные для нужд сбыта	93	20, 22, 25
Списана себестоимость реализованной готовой продукции	901	26
Списана себестоимость реализованных товаров	902	28
Списана себестоимость реализованных производственных запасов	943	20, 22
Отображена сумма уценки производственных запасов	946	20, 22
Отображена сумма недостачи запасов, выявленная инвентаризацией	947	20, 21, 22, 25, 26, 28

В ТЗР включаются заготовительные расходы, стоимость погрузочно-разгрузочных работ и транспортировки запасов до места их использования.

Методология учета запасов определена в П(С)БУ 9, пп. 9 – 13 которого предусматривают включение ТЗР в себестоимость запасов [21].

В случаях, когда ТЗР можно связать с приобретением конкретных объектов запасов (например, когда автомобиль специально направлен для получения у поставщика и транспортировки к месту хранения и/или продажи конкретного объекта запасов), стоимость этих расходов следует относить непосредственно к стоимости конкретного объекта. Это касается и случаев, когда речь идет об осуществлении транспортно-заготовительных мероприятий собственными силами или оплату сторонней организации.

Только в случае, когда сумму ТЗР невозможно связать с конкретной единицей запасов, учет ТЗР целесообразно организовать так, как это предусмотрено в п. 9 П(С)БУ 9 [21].

Данный пункт регулирует порядок учета сумм ТЗР, которые обобщаются на отдельном субсчете счетов учета запасов. Речь идет об отдельном субсчете, открываемом на соответствующем счете учета запасов (счета класса 2). При построении системы учета, в зависимости от производственных потребностей, предприятие может организовать такой учет ТЗР как отдельно по каждому субсчету учета запасов (например субсчета 281/ТЗР, 282/ТЗР ...), так и отдельно по каждому счету (20/ТЗР, 28/ТЗР ...).

Независимо от наличия или отсутствия детализации методика учета сумм ТЗР на отдельном субсчете одинакова.

Учет ТЗР осуществляется по следующим этапам:

1) накопление сумм ТЗР за месяц на отдельном субсчете счета учета запасов;

2) определение (распределение) суммы ТЗР, приходящейся на запасы выбывшие, и суммы, приходящейся на запасы, оставшиеся на конец месяца, – с учетом остатка ТЗР на начало месяца;

3) списание суммы ТЗР, приходящейся на выбывшие запасы, на те же счета учета, на которые были списаны соответствующие запасы (по среднему проценту ТЗР);

4) вывод остатка ТЗР на конец отчетного месяца.

С точки зрения технологии учета необходимо отметить следующее: поскольку суммы ТЗР, понесенные в течение месяца до его завершения, как правило, являются неизвестными, списание ТЗР целесообразно осуществлять после окончания отчетного месяца. Это следует производить на основании анализа корреспонденции счетов по направлениям списания запасов (переданных в производство, проданных, использованных в капитальном строительстве, ремонте, на административные или бытовые нужды и т. д.).

Пример 1. На предприятии сумма остатка материалов (субсчет 201) на начало месяца составляла 13 650 грн, в том числе ТЗР – 650 грн. За месяц поступили материалы на сумму 9 000 грн. Сумма ТЗР, понесенных за месяц, составила 400 грн. На протяжении месяца в производстве использованы материалы на сумму 17 000 грн и на общепроизводственные нужды – 1 000 грн. В табл. 6.3 представлено распределение ТЗР по видам материалов.

Таблица 6.3

Транспортно-заготовительные расходы по материалам

Показатели	Субсчет второго порядка				Субсчет 201, всего с ТЗР, грн
	201 / Сырье и материалы			201 / ТЗР	
	Материал А, грн	Материал Б, грн	Всего материалов, грн	Сумма ТЗР, грн	
1. Остаток на начало месяца	5 000	8 000	13 000	650	13 650
2. Поступило за месяц	3 000	6 000	9 000	400	9 400
3. Наличие материала (стр. 1 + стр. 2)	8 000	14 000	22 000	1 050	23 050
Средний процент ТЗР за месяц: $1\ 050 : 22\ 000 = 0,0477$					
4. Выбыло:					
в производство (Д-т сч. 23)	7 000	10 000	17 000	810,90 (17 000 x x 0,0477)	17 810,90
на общепроизводственные нужды (Д-т сч. 91)	500	500	1 000	47,77 (1 000 x x 0,0477)	1047,77
5. Остаток на конец месяца (стр. 3 – стр. 4)	500	3 500	4 000	191,33	4191,33

В табл. 6.4 представлены бухгалтерские проводки по отражению в учете ТЗР.

Обобщение информации о запасах при журнальной форме учета осуществляется в соответствующих журналах и ведомостях. Поступление товарно-материальных ценностей, полученных у поставщиков, отражается в бухгалтерском учете в "Ведомости аналитического учета расчетов с поставщиками 3.3" записью по кредиту счета 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в дебет счетов запасов.

Таблица 6.4

**Бухгалтерские проводки по отражению в учете
транспортно-заготовительных расходов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Приобретены у поставщика материалы	201	63	9 000
Отображен налоговый кредит по НДС	641	63	1 800
Отображена сумма ТЗР	201/ТЗР	203, 661, 651, 131	400
Отпущены материалы в производство	23	201	17 000
Списана сумма ТЗР, приходящаяся на материалы, отпущенные в производство	23	201/ТЗР	810,90
Израсходованы материалы на общепроизводственные нужды	91	201	1 000
Списана сумма ТЗР, приходящаяся на материалы, израсходованные на общепроизводственные нужды	91	201/ТЗР	47,77

Купленные запасы за наличный расчет приходятся на склад и отражаются в учете записью в "Ведомости 3.2" по дебету счетов запасов и кредиту счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами".

При бесплатном получении запасов предприятие отражает их в учете записью по дебету счетов запасов и кредиту счета 745 "Доход от безвозмездно полученных активов" в "Журнале 6".

Если запасы вносятся учредителями (участниками) в уставный капитал, то такие операции в учете отражаются по дебету счетов запасов и кредиту счета 46 "Неоплаченный капитал" в "Журнале 7".

6.3. Документальное оформление наличия и движения производственных запасов. Аналитический учет производственных запасов

С целью обеспечения документального отображения в бухгалтерском учете наличия и движения производственных запасов необходимо использовать соответствующие нормативные документы. Так, приказом Министерства статистики Украины от 21.06.1996 г. № 193 "Об утверждении типовых форм первичных типовых документов по учету сырья и материалов" утверждены типовые формы учетной документации:

- М-1 "Журнал учета поступивших грузов";
- М-2а "Акт списания бланков доверенностей";
- М-3 "Журнал регистрации доверенностей";
- М-4 "Приходный ордер";
- М-7 "Акт о приемке материалов";
- М-8 "Лимитно-заборная карточка";
- М-9 "Лимитно-заборная карточка";
- М-10 "Акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов";
- М-11 "Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов";
- М-12 "Карточка складского учета материалов";
- М-13 "Реестр приемки-сдачи документов";
- М-14 "Ведомость учета остатков материалов на складе";
- М-15 "Акт о приемке оборудования";
- М-16 "Материальный ярлык";
- М-17 "Акт о выявленных дефектах оборудования";
- М-18 "Сигнальная справка об отклонениях фактического остатка материалов от установленных норм запаса";
- М-19 "Материальный отчет";
- М-21 "Инвентаризационная опись";
- М-23 "Акт о расходовании давальческих материалов";
- М-26 "Карточка учета оборудования для установки";
- М-28 "Лимитно-заборная карточка № ";
- М-28а "Лимитно-заборная карточка № ".

Журнал учета поступивших грузов (типовая форма М-1) применяется для учета и контроля за поступлением и оприходованием материальных ценностей. Записи в "Журнале" выполняются отделом снабжения

в меру поступления материальных ценностей на склад предприятия на основании товарно-транспортных документов, приходных ордеров, актов приемки материалов. В журнале также делают отметки о запросах, связанных с розыском грузов, которые не поступили. В графе "Примечание" записывают данные об оплате счетов, отказе от акцепта или суммы частичного акцепта и др.

Доверенность (типовая форма М-2, М-2б) применяется для оформления права отдельного должностного лица выступать в качестве доверенного предприятия (организации) при получении определенных материальных ценностей. Доверенность в одном экземпляре выдает бухгалтерия предприятия под расписку получателю.

Акт списания бланков доверенностей (типовая форма М-2а) составляется не реже одного раза в квартал с указанием нумерации и количества списанных бланков. Утверждается руководителем предприятия (организации). В настоящее время не оформляется.

Журнал регистрации доверенностей (типовая форма М-3) применяется для регистрации выданных доверенностей и расписки об их получении.

Приходный ордер (типовая форма М-4) применяется для учета материалов, которые поступают на предприятие от поставщиков или с переработки. Он составляется в одном экземпляре материально-ответственным лицом в день поступления ценностей на склад.

Акт о приемке материалов (типовая форма М-7) применяется для оформления приемки материальных ценностей, которые имеют количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика. Составляется также при приемке материалов, которые прибыли без документов. Акт составляется в двух экземплярах приемной комиссией с обязательным участием материально-ответственного лица и представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации. Акт утверждается руководителем предприятия (организации) или лицом, на это уполномоченным.

Лимитно-заборная карточка (типовые формы М-8 и М-9, М-28 и М-28а) используется для оформления отпуска материалов, которые систематически расходуются при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и является оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада. Лимитно-заборные

карточки выписываются отделом снабжения или плановым отделом на одно или несколько наименований материалов (номенклатурных номеров) в двух экземплярах. Один экземпляр до начала месяца передается цеху (участку) – потребителю материалов, второй – складу или кладовой цеха (участка).

Акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов (типовая форма М-10) используется для учета отпуска материалов сверх установленного лимита или при замене материалов и является основанием для списания материалов со склада. Акт-требование выписывается на один вид материалов и его многократный отпуск в пределах лимита в двух экземплярах: один экземпляр для получателя (цеха), второй – для склада.

Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (типовая форма М-11) используется для учета движения материальных ценностей внутри предприятия и их отпуска хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, а также сторонним организациям. Накладная-требование выписывается в двух экземплярах и подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

Карточка складского учета материалов (типовая форма М-12) применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру, заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально-ответственным лицом (кладовщиком, заведующим складом). Записи в карточке выполняются на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

Реестр приемки-сдачи документов (типовая форма М-13) применяется для регистрации приходно-расходных документов, которые сдаются в бухгалтерию. Реестр составляется в одном экземпляре материально-ответственным лицом и сдается в бухгалтерию предприятия вместе с первичными документами и необходимыми приложениями.

Ведомость учета остатков материалов на складе (типовая форма М-14) ведется на предприятиях, которые учитывают материалы по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу. Ведомость учета остатков заполняется по данным карточек складского учета, проверенных бухгалтерией. Достоверность переноса остатков в ведомость подтверждается подписью проверяющего лица.

Акт о приемке оборудования (типовая форма М-15) используется для оформления оборудования, поступившего на склад для монтажа.

Материальный ярлык (типовая форма М-16) предназначен для отражения характеристики материалов каждого номенклатурного номера непосредственно в местах хранения. Бланк ярлыка заполняется заведующим складом на каждый номенклатурный номер материальных ценностей. Заполненный всеми необходимыми данными ярлык прикрепляется к месту хранения материальных ценностей и служит для них паспортом.

Акт о выявленных дефектах оборудования (типовая форма М-17) составляется на дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования.

Сигнальная справка об отклонении фактического остатка материалов от установленных норм запаса (типовая форма М-18) используется для контроля за отклонением фактического остатка материалов от установленных норм запаса и для контроля остатков материалов, находящихся без движения. Справка составляется в одном экземпляре заведующим складом (кладовщиком), который должен своевременно уведомить отдел снабжения об отклонениях фактического остатка материалов от установленной нормы запасов и об остатках материалов, находящихся без движения. Она заполняется на основании данных карточки складского учета материалов. Критерий для включения данных в справку устанавливает отдел материально-технического снабжения предприятия.

Материальный отчет (типовая форма М-19) применяется в строительных организациях в тех случаях, когда материально-ответственным лицом является начальник участка (исполнитель работ). Материальные отчеты составляются материально-ответственными лицами только в количественном выражении и в одном экземпляре и представляются в бухгалтерию по окончании месяца. Расценка поступления и использование материалов проводится бухгалтерией непосредственно в материальном отчете. В материальные отчеты, как правило, должны включаться все материалы, которые были и имеются в наличии на складе (кладовой), независимо от того, было или не было движения этих материалов в отчетном периоде. Вместе с материальным отчетом в бухгалтерию представляются все первичные документы на приход и расход материалов с указаниями о количестве документов и их номеров отдельно по приходу и расходу.

Инвентаризационная опись (типовая форма М-21) составляется при снятии натуральных остатков товарно-материальных ценностей,

которые находятся у материально-ответственных лиц, по каждому отдельному складу, участку, объекту.

Акт о расходовании давальческих материалов (типовая форма М-23) используется для оформления расходов материалов открытого хранения, которые принадлежат заказчику, но расходуются строительной или монтажной организацией, выполняющей работы.

Карточка учета оборудования для установки (типовая форма М-26) составляется в бухгалтерии или отделе строящегося предприятия.

Аналитический учет запасов на складах ведется в карточках складского учета (типовая форма М-12) материально-ответственными лицами в количественном выражении. Каждому наименованию запасов присваивается номенклатурный номер и на него открывается карточка складского учета, которая регистрируется в бухгалтерии предприятия или в отделе снабжения и передается на склад.

По каждой номенклатуре запасов в карточке складского учета содержится следующая информация:

код склада;

место хранения: стеллаж, ячейка;

марка, сорт, профиль, размер;

номенклатурный номер;

единица измерения;

цена и норма запаса;

наименование материала;

наличие драгоценных металлов: наименование, вид, масса, номер паспорта;

дата записи и номер документа;

от кого получено или кому отпущено;

приход;

расход;

остаток;

отметка о контроле: подпись и дата.

Записи в карточке выполняются на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции. В графе "Остаток" материально-ответственным лицом проставляется количество материала после каждой операции по приходу или расходу.

Аналитический учет запасов бухгалтерия предприятия на основании приходно-расходных документов ведет в оборотных ведомостях,

которые открываются по каждому материально-ответственному лицу в разрезе субсчетов и номенклатурных номеров. В оборотной ведомости показывается:

- номенклатурный номер и наименование материала;
- единица измерения;
- цена;
- остаток на начало месяца: количество и сумма;
- приход за месяц: количество и сумма;
- расход за месяц: количество и сумма;
- остаток на конец месяца: количество и сумма.

По состоянию на каждое первое число месяца производится сверка карточек складского учета с данными оборотных ведомостей бухгалтерии. Количественные остатки, числящиеся в карточках, должны быть тождественны с остатками, отраженными в оборотных ведомостях. Правильность произведенных записей в карточках складского учета подтверждается подписью бухгалтера непосредственно в самой карточке по графе "Контроль" с проставлением даты проводимой проверки.

Если на предприятии бухгалтерский учет запасов ведется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу, то вместо оборотных ведомостей применяется "Ведомость учета остатков материалов на складе" (типовая форма М-14). Эта "Ведомость" содержит следующую информацию:

- порядковый номер записи;
- наименование и номенклатурный номер материала;
- единицу измерения;
- цену и норму запаса;
- остаток на начало каждого месяца: количество и сумму.

В отличие от оборотной ведомости "Ведомость учета остатков" не содержит сведений по приходу и расходу запасов, а оборотная ведомость не содержит показателя "норма запаса".

"Ведомость учета остатков материалов на складе" заполняют из карточек складского учета, которые предварительно были проверены бухгалтерией предприятия.

В зависимости от объема учетных работ и наличия средств вычислительной техники оба вида названных ведомостей могут заполняться как вручную, так и на машинных носителях. Целесообразнее вести аналитический учет запасов, применяя компьютерную технологию обработки данных по наличию и движению запасов на предприятии.

6.4. Методы оценки выбытия запасов

Для оценки выбытия запасов могут применяться различные методы. Выбранный метод следует указать в приказе об учетной политике. Для разных запасов возможно использование разных методов оценки их выбытия, но для запасов, имеющих одинаковое назначение и условия использования, применим только один определенный метод.

П(С)БУ 9 предусмотрено использование следующих методов оценки запасов:

- метод идентифицированной себестоимости;
- метод средневзвешенной себестоимости;
- метод ФИФО (first-in, first-out-FIFO);
- метод нормативных расходов;
- метод цены продажи [21].

Метод идентифицированной себестоимости применяется к выбытию запасов, не заменяющих друг друга, или запасов, отпускаемых для специальных заказов, проектов. Например, в производстве – покупные комплектующие, которые приобретены для производства определенного изделия.

Пример 2. Предприятие использует метод идентифицированной себестоимости для оценки выбытия запасов, которых на предприятии имеется три вида – А, Б, В. Данные о наличии, приобретении и использовании запасов представлены в табл. 6.5.

Таблица 6.5

Движение запасов на предприятии по методу идентифицированной себестоимости

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, грн	Стоимость, грн
1	2	3	4	5
1	Остаток запасов на начало месяца:			
	запас А	6	60	360
	запас Б	8	36	288
	запас В	2	38	76
	Всего остаток	–	–	724

1	2	3	4	5
2	Приобретено в отчетном месяце:			
	запас А	8	40	320
	запас Б	45	30	1 350
	запас В	4	45	180
	Всего приобретено	–	–	1 850
3	Израсходовано на производство в отчетном месяце:			
	запас А	4	60	240
	запас А	6	40	240
	запас Б	8	36	288
	запас Б	42	30	1 260
	запас В	2	45	90
	Всего израсходовано	–	–	2 118
4	Остаток на конец отчетного месяца:			
	запас А	2	60	120
	запас А	2	40	80
	запас Б;	3	30	90
	запас В;	2	38	76
	запас В	2	45	90
	Всего остаток	–	–	456

Использование **метода средневзвешенной себестоимости** предусматривает использование двух вариантов.

Первый – ежемесячная оценка выбытия единицы запасов. Расчет производится по каждой единице запасов путем деления суммарной стоимости таких запасов на начало отчетного месяца и стоимости полученных в отчетном месяце запасов на суммарное количество запасов на начало отчетного месяца и суммарное количество полученных в отчетном месяце запасов.

Пример 3. Предприятие использует метод средневзвешенной себестоимости (ежемесячная оценка) выбытия запасов. Данные о наличии, поступлении и выбытии запасов представлены в табл. 6.6.

**Движение запасов на предприятии по методу
средневзвешенной себестоимости**

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, грн	Стоимость, грн
1	Остаток запасов на начало месяца:			
	запас А	6	60	360
	запас Б	8	36	288
	запас В	2	38	76
	Всего остаток	–	–	724
2	Приобретено в отчетном месяце:			
	запас А (3 марта)	8	40	320
	запас А (25 марта)	2	42	84
	запас Б (1 марта)	45	30	1 350
	запас Б (15 марта)	8	36	288
	запас В (4 марта)	4	45	180
	запас В (20 марта)	10	43	430
	Всего приобретено	–	–	2 652
3	Израсходовано на производство в отчетном месяце:			
	запас А;	12	47,75*	573,00
	запас Б;	58	31,574*	1831,28
	запас В	12	42,875*	514,50
	Всего израсходовано	–	–	2 918,78
4	Остаток на конец отчетного месяца:			
	запас А	4	47,75	191,00
	запас Б	3	31,574	94,72
	запас В	4	42,875	171,50
	Всего остаток	–	–	457,22

* Определение средневзвешенной себестоимости запасов по первому варианту:

Запас А:

$$\frac{360 + 320 + 84}{6 + 8 + 2} = 47,75 \text{ грн.}$$

Запас Б:

$$\frac{288 + 1350 + 288}{8 + 45 + 8} = 31,574 \text{ грн.}$$

Запас В:

$$\frac{76 + 180 + 430}{2 + 4 + 10} = 42,875 \text{ грн.}$$

При втором варианте оценка выбытия запасов на дату операции предусматривает, что расчет необходимо проводить по каждой операции по выбытию запасов путем деления суммарной стоимости таких запасов на дату операции на суммарное количество запасов на дату операции.

Пример 4. Предприятие использует метод средневзвешенной себестоимости (периодическая оценка) для оценки выбытия запасов. Данные о наличии, поступлении и выбытии запасов представлены в табл. 6.7.

Таблица 6.7

**Движение запасов на предприятии по методу
средневзвешенной себестоимости**

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, грн	Стоимость, грн
1	2	3	4	5
1	Остаток запасов на начало месяца:			
	запас А	6	60	360
	запас Б	8	36	288
	запас В	2	38	76
	Всего остаток	–	–	724
2	Приобретено в отчетном месяце:			
	запас А (3 марта)	8	40	320
	запас А (5 марта)	2	42	84
	запас Б (1 марта)	45	30	1 350
	запас Б (15 марта)	8	36	288
	запас В (4 марта)	4	45	180
	запас В (20 марта)	10	43	430
	Всего приобретено	–	–	2 652

1	2	3	4	5
3	Израсходовано на производство в отчетном месяце:			
	запас А (15 марта)	12	48,57**	582,84
	запас Б (20 марта)	58	31,57**	1831,06
	запас В (15 марта)	12	42,67**	512,04
	Всего израсходовано	–	–	2 925,94
4	Остаток на конец отчетного месяца:			
	запас А	4	45,29	181,16
	запас Б	3	31,65	94,94
	запас В	4	43,49	173,96
	Всего остаток	–	–	450,06

** Определение средневзвешенной себестоимости запасов по первому варианту:

Запас А:

$$\frac{360 + 6 \times 40}{6 + 8} = 48,57 \text{ грн.}$$

Запас Б:

$$\frac{288 + 45 \times 30 + 6 \times 36}{8 + 45 + 8} = 31,57 \text{ грн.}$$

Запас В:

$$\frac{76 + 4 \times 45}{2 + 4} = 42,67 \text{ грн.}$$

Остаток запасов на конец отчетного периода:

Запас А:

$$\frac{360 + 6 \times 40 + 2 \times 42 - 2 \times 48,57}{6 + 8 + 2 - 12} = 45,29 \text{ грн.}$$

Запас Б:

$$\frac{288 + 45 \times 30 + 6 \times 36 - 67,57 \times 58}{8 + 45 + 8 - 58} = 31,65 \text{ грн.}$$

Запас В:

$$\frac{76 + (45 \times 4) + (43 \times 10) - (42,67 \times 12)}{2 + 4 + 10 - 12} = 43,49 \text{ грн.}$$

Оценка запасов по **методу ФИФО** базируется на предположении, что запасы используются в той последовательности, в которой они поступают на предприятие (отражаются в бухгалтерском учете). Это значит, что запасы, которые отпускаются в производство (продажу и другое выбытие), оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов ("первым пришел, первым ушел"). При этом стоимость остатка запасов на конец отчетного месяца определяется по стоимости последних по времени поступления запасов.

Этот метод используют, если запасы каждой отдельной единицы пополняются из разных источников и по разной цене.

Пример 5. В табл. 6.8 отражен расчет суммы израсходованных запасов с использованием метода ФИФО.

Таблица 6.8

Движение запасов по методу ФИФО

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, грн	Стоимость, грн
1	2	3	4	5
1	Остаток запасов на начало месяца:			
	запас А	6	60	360
	запас Б	8	36	288
	запас В	2	38	76
	Всего остаток	–	–	724
2	Приобретено в отчетном месяце:			
	запас А (3 марта)	8	40	320
	запас А (25 марта)	2	42	84
	запас Б (1 марта)	45	30	1 350
	запас Б (15 марта)	8	36	288
	запас В (4 марта)	4	45	180
	запас В (20 марта)	10	43	430
	Всего приобретено	–	–	2 652

1	2	3	4	5
3	Израсходовано на производство в отчетном месяце:			
	запас А	6	60	360
	запас А	6	40	240
	запас Б	8	36	288
	запас Б	5	36	180
	запас В	2	38	76
	запас В	4	45	180
	запас В	6	43	258
	Всего израсходовано	–	–	1 582
4	Остаток на конец отчетного месяца:			
	запас А (с 3 марта)	2	40	80
	запас А (с 25 марта)	2	42	84
	запас Б	3	36	108
	запас В	4	43	172
	Всего остаток	–	–	444

Оценка по нормативным расходам базируется на применении норм расходов на единицу продукции (работ, услуг), которые устанавливаются самим предприятием с учетом нормальных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен. Чтобы обеспечить максимальное приближение нормативных расходов к фактическим, необходимо регулярно проверять и пересматривать нормы расходования и цены в нормативной базе.

Этот метод применяется на предприятиях для определения плановой калькуляции себестоимости единицы продукции. Нормативный метод способствует внедрению прогрессивных норм расходов, осуществлению резервов снижения себестоимости продукции, оперативному руководству производством.

Оценка выбытия запасов по ценам продажи основана на применении предприятиями розничной торговли среднего процента торговой наценки на товар. Этот метод следует применять предприятиям, которые имеют значительную и изменяющуюся номенклатуру товаров с приблизительно одинаковым уровнем торговой наценки. Себестоимость реализованных товаров определяется как разница между продажной

стоимостью реализованных товаров и суммой торговой наценки на эти товары. Сумма торговой наценки на реализованные товары определяется как произведение продажной стоимости реализованных товаров и среднего процента торговой наценки. Средний процент торговой наценки определяется в результате деления суммы остатка торговых наценок на начало отчетного месяца и торговых наценок в продажной стоимости полученных в отчетном месяце товаров на сумму продажной стоимости остатка товаров на начало отчетного месяца и продажной стоимости полученных в отчетном месяце товаров.

Торговая наценка – это разница между продажной и первоначальной (себестоимостью) стоимостью товаров.

Пример 6. Предприятие, которое реализует товары, использует метод цены продаж для оценки запасов. В табл. 6.9 приведена информация по двум видам товаров предприятия.

Таблица 6.9

Данные о товарах предприятия

Показатели	Товар А			Товар Б		
	себе- стоимость (С/С)	цена продажи (Ц)	торговая наценка (ТН)	себе- стоимость (С/С)	цена продажи (Ц)	торговая наценка (ТН)
Остаток товаров на начало месяца, грн	500	800	300	40	70	30
Покупная стоимость приобретенных товаров за месяц, грн	2 310	3 680	1 370	383	540	157
Средний процент торговой наценки, %	37,3% * (300 + 1 370):(800 + 3680) × 100 %			30,7 % * (30 + 157):(70 + 540) × 100 %		
Реализовано товаров, грн	1 317 (2 100 – 783)	2 100	783 (2 100 × × 37,3:100)	346 (500 – 154)	500	154 (500 × × 30,7:100)

* Средний процент торговой наценки определяется по формуле:

$$\text{Ср.}\% \text{ТН} = (\text{ТН}_{\text{на нач.}} + \text{ТН}_{\text{за мес.}}) : (\text{Ц}_{\text{на нач.}} + \text{Ц}_{\text{за мес.}}) \times 100 \% \quad (6.1)$$

6.5. Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов

К малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП) относятся предметы, которые используются на протяжении не больше одного года или нормального операционного цикла, если он больше одного года. К ним следует отнести инструменты, хозяйственный инвентарь, специальное оснащение, специальную одежду, обувь и т. п.

Организация бухгалтерского учета МБП на предприятии предусматривает прежде всего своевременное составление первичных документов, соблюдение правил при приемке МБП на склад и отпуске их в эксплуатацию. МБП, поступающие от поставщиков, принимаются на склад материально-ответственным лицом. Фактически принятые МБП сверяются с данными, указанными в сопроводительных документах.

Для учета движения МБП на предприятии предусмотрены следующие формы учета:

карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (типовая форма МШ-2);

акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (типовая форма МШ-4);

акт на списание инструментов (приспособлений) и обмен их на годные (типовая форма МШ-5);

личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (типовая форма МШ-6);

ведомость учета выдачи (возврата) спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (типовая форма МШ-7);

акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (типовая форма МШ-8).

Согласно П(С)БУ 9 "Запасы" единицей бухгалтерского учета МБП является их наименование или однородная группа (вид) [21].

При отпуске МБП со склада в эксплуатацию их стоимость списывается на затраты производства или относится на расходы деятельности предприятия. В дальнейшем по таким МБП должен быть организован оперативный количественный учет по местам эксплуатации и материально-ответственным лицам в течение всего срока их фактического использования.

Существует два варианта организации учета операций по выдаче инструментов и приспособлений со склада: раздаточный и кладовой. При первом варианте все операции по движению инструментов и приспособлений

между складом и раздаточными кладовыми предприятий оформляются первичными документами в следующем порядке:

получение кладовыми инструментами и приспособлений со склада выпиской лимитных карт или накладных-требований;

возврат кладовыми инструментами и приспособлений на склад составлением накладных-требований;

сдача кладовыми негодных, изношенных инструментов и приспособлений в виде лома, утиля – накладными-требованиями.

В этом случае пришедшие в негодность инструменты и приспособления списываются на основании карточек складского учета.

При втором варианте документальному оформлению подлежат только операции по движению инструментов и приспособлений, связанных с изменением запасов в раздаточных кладовых. Этот вариант выдачи инструментов и приспособлений принято называть методом учета оборотного (обменного) фонда инструментов в эксплуатации.

При этом варианте кладовые обменивают на складе негодные, изношенные инструменты на годные штука на штуку, что не приводит к изменению запасов инструментов в кладовых и поэтому не требует составления специального первичного документа на обмен.

Выдача рабочим инструментов в кратковременное пользование контролируется с помощью инструментальных марок (жетонов) без регистрации в каких-либо документах.

При одномарочной системе контроля рабочий получает инструмент из раздаточной кладовой на основании предъявленной инструментальной марки с выбитым табельным номером. Выдавая работнику инструмент, кладовщик помещает инструментальные марки в ячейки стеллажа, в которых хранился выданный инструмент, и возвращает их рабочему после сдачи инструмента в кладовую.

При двухмарочной системе выдачи инструментов используются два вида марок: с табельным номером рабочего и с номенклатурным номером инструмента. Первый используется для определения, кому из рабочих выдан инструмент в кратковременное пользование, а второй позволяет установить, сколько и каких инструментов выдано каждому рабочему.

К **хозяйственному инвентарю** относятся предметы конторского и хозяйственного оснащения, конторская мебель (столы, стулья, шкафы), вешалки, гардеробы, противопожарный инвентарь.

Инвентарная тара, используемая для постоянного хранения запасов, для обслуживания производства, в качестве тары длительного пользования и неразрывно связанная с характером производства; контейнеры или предметы, которые предназначены для укладки и временного хранения материалов, перемещения продукции внутри предприятия, относятся к хозяйственному или производственному инвентарю.

Хозяйственный инвентарь отпускается со склада предприятия в эксплуатацию лицам, ответственным за его сохранность, на основании требований, оформленных в установленном порядке. Учет хозяйственного инвентаря, полученного со склада, материально-ответственное лицо ведет в двух карточках, одна из которых заполняется по номенклатурным номерам инвентаря, а другая – по отдельным лицам, которым выдан инвентарь в пользование.

В случае если хозяйственный инвентарь получает со склада непосредственно лицо, на которое возложена ответственность за обеспечение его сохранности в цехе, отделе или другой службе, это лицо должно осуществлять учет полученного инвентаря в книге, в которой указываются наименование и краткая характеристика предметов, дата поступления в эксплуатацию, инвентарный номер, стоимость, отметка о выбытии.

К специальной одежде, специальной обуви и средствам индивидуальной защиты относятся комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и т. п.

Спецодежда и спецобувь выдаются работникам тех профессий и должностей, которые предусмотрены в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, либо в отраслевых нормах, утвержденных на основании типовых, в соответствии с установленными нормами и сроками ношения независимо от формы собственности и отраслевой принадлежности предприятия, на котором работает данный работник.

Учет выдачи работникам спецодежды и спецобуви ведется в личной карточке формы МШ-6, в которой на ряду с описанием и другими данными, характеризующими такие предметы, отражаются сроки их ношения и процент годности. Карточка формы МШ-6 ведется в одном экземпляре и хранится в местах выдачи спецодежды и спецобуви до момента их выбытия за непригодностью или утерю. В случае потери спецодежды

и спецобуви в карточке делается запись об их выбытии на основании Акта формы МШ-4.

Кроме спецодежды и спецобуви индивидуального пользования, работникам может выдаваться на время работы дежурная спецодежда, спецобувь и защитные средства. Данные предметы выдаются только на время выполнения работы, для которых они предусмотрены, или могут быть закреплены за определенными местами и передаваться от одной смены работников к другой. Эти МБП должны учитываться на отдельных карточках формы МШ-6 с отметкой "дежурная".

Что касается оформления выбытия МБП, то для определения их непригодности к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности проведения их восстановления, ремонта, а также для оформления необходимой документации на списание указанных предметов на предприятии создаются постоянно действующие комиссии. Данные комиссии производят осмотр предметов, подлежащих списанию, устанавливают их непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию, определяют возможность использования или реализации материалов, остающихся от списываемых предметов, а также составляют Акт на списание МБП формы МШ-5 или МШ-8 на основании актов выбытия формы МШ-4.

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность и классификация запасов.
2. Оценка запасов и счета их учета.
3. Учет движения запасов.
4. Документальное оформление поступления и выбытия запасов в производство и на сторону.
5. Организация аналитического учета запасов.
6. Методы оценки выбытия запасов.
7. Особенности учета МБП.

Тестовые задания для проверки знаний

1. Какое из приведенных условий не является обязательным для признания запасов активом:

а) они могут быть идентифицированы (т. е. отделены от предприятия);

б) с их использованием предприятие в будущем получит экономические выгоды;

в) их стоимость может быть достоверно определена?

2. К запасам не относится:

а) незавершенное производство;

б) товары, приобретенные для продажи;

в) библиотечные фонды.

3. Первоначальная стоимость приобретенных запасов не включает:

а) сумм вывозной пошлины;

б) процентов за банковский кредит;

в) транспортно-заготовительных расходов.

4. Сколько субсчетов имеет счет "Производственные запасы":

а) семь;

б) восемь;

в) девять?

5. Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о запасах изложены в:

а) П(С)БУ 9;

б) П(С)БУ 11;

в) П(С)БУ 12.

6. Какой из приведенных документов не является сопроводительным и не может служить основанием для прихода товарно-материальных ценностей:

а) упаковочный лист;

б) служебная записка;

в) сертификат.

7. Если при приемке запасов выявлены отклонения по количеству или качеству, то составляется:

а) приходный ордер М-4;

б) акт о приемке материалов М-7;

в) инвентаризационная опись М-24.

8. Карточка складского учета материалов М-12 заполняется и ведется:

- а) инженером отдела снабжения;
- б) бухгалтером;
- в) кладовщиком.

9. Допускается ли замена приходного ордера М-4 сопроводительными документами поставщика:

- а) да, если на то получено разрешение главного бухгалтера;
- б) да, если есть подпись заведующего складом, заверяющая, что все материалы приняты на ответственное хранение;
- в) не допускается.

10. Доверенности на получение запасов у поставщика выдаются на срок:

- а) до десяти дней;
- б) до тридцати дней;
- в) до шестидесяти дней.

11. Бесплатное получение запасов отражается:

- а) в "Журнале 3";
- б) в "Журнале 6";
- в) в "Журнале 7".

12. Запасы, внесенные участниками в уставный капитал, отражаются:

- а) в "Журнале 3";
- б) в "Журнале 6";
- в) в "Журнале 7".

13. Запасы, купленные за наличный расчет, отражаются:

- а) в "Журнале 3";
- б) в "Журнале 6";
- в) в "Журнале 7".

14. Критерием для отнесения запасов к малоценным и быстроизнашивающимся предметам служит:

- а) их цена;
- б) их срок службы;
- в) их цена и срок службы.

15. Для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов служит синтетический счет:

- а) 20;
- б) 22;
- в) 23.

16. Для учета выданной для специального использования спецодежды используется:

- а) акт на выбытие МБП формы МШ-7;
- б) личная карта учета спецодежды МШ-6;
- в) ведомость учета выдачи спецодежды МШ-7.

17. При отпуске малоценных и быстроизнашивающихся предметов со склада в эксплуатацию их стоимость не может быть отнесена на:

- а) прибыль, использованную в отчетном периоде;
- б) затраты производства;
- в) административные расходы.

18. Основанием для отпуска запасов со склада на производство промышленной продукции служат:

- а) только лимитно-заборные карты М-8; М-9; 28; 28-А;
- б) лимитно-заборные карты М-8; М-9; накладные М-11;
- в) лимитно-заборные карты М-8; М-9; акт-требование на замену материалов М-10.

19. Сверхлимитный отпуск материалов в производство:

- а) допускается с разрешения директора предприятия или главного инженера;
- б) допускается с разрешения директора предприятия или главного инженера при согласовании с соответствующими службами;
- в) не допускается.

20. Акт-требование на замену материала выписывается:

- а) в одном экземпляре;
- б) в двух экземплярах;
- в) в трех экземплярах.

21. *Выбытие запасов отражается:*

- а) в "Журнале 5";
- б) в "Журнале 6";
- в) в "Журнале 7".

22. *Оценка выбытия запасов по нормативному методу оценки расходов базируется на:*

- а) предположении, что запасы используются в последовательности их поступления на предприятие;
- б) предположении, что запасы используются в последовательности, обратной их поступлению на предприятие;
- в) применении норм расходов на единицу продукции (работ, услуг).

23. *Записи в карточках складского учета производятся:*

- а) после совершения каждой операции;
- б) в конце рабочего дня, после окончания приемки и выдачи запасов;
- в) в течение трех дней.

7. Учет текущих финансовых инвестиций

7.1. Методологические основы учета финансовых инвестиций

Инвестиция – это хозяйственная операция, которая предусматривает приобретение основных средств, нематериальных активов, корпоративных прав и ценных бумаг в обмен на деньги или имущество.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инвестициях и ее раскрытии в финансовой отчетности регламентируются ПБУ 12 "Финансовые инвестиции" [28].

Финансовые инвестиции – это активы, которые удерживаются предприятием с целью:

- увеличения прибыли (процентов, дивидендов и т. п.);
- роста стоимости капитала или других выгод для инвестора.

Финансовые инвестиции делятся на: долгосрочные финансовые инвестиции, текущие финансовые инвестиции, эквиваленты денежных средств.

Долгосрочные финансовые инвестиции – это финансовые инвестиции на период больше одного года, а также все инвестиции, которые не могут быть свободно реализованы в любой момент.

Текущие финансовые инвестиции – это инвестиции на срок, который не превышает один год, и которые могут быть свободно реализованы в любой момент (кроме инвестиций, которые являются эквивалентами денежных средств).

Эквиваленты денежных средств – это краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, которые свободно конвертируются в определенные суммы денежных средств и характеризуются незначительным риском изменения стоимости.

7.2. Оценка текущих финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции при их приобретении оцениваются и отражаются в бухгалтерском учете по себестоимости.

Себестоимость финансовой инвестиции состоит из:

цены ее приобретения;

комиссионных вознаграждений (то есть сумм, уплачиваемых в пользу финансовых посредников);

пошлины (государственная пошлина, которая уплачивается при удостоверении договоров купли-продажи акций и т. д.);

налогов, сборов, обязательных платежей, непосредственно связанных с приобретением финансовой инвестиции (тех, которые не возмещаются предприятию);

других расходов, непосредственно связанных с приобретением финансовой инвестиции.

Пример 1. Предприятие А приобрело по рыночной стоимости акции предприятия Б на сумму 60 000 грн (1 000 акций по 60 грн за акцию). Номинальная стоимость одной акции – 50 грн. Кроме того, было уплачено в пользу финансовых посредников за разного рода услуги 720 грн, в том числе НДС – 120 грн.

Первоначальная стоимость приобретенных предприятием А финансовых инвестиций (акций) будет такой: $60\,000 + 720 - 120 = 60\,600$ грн.

Эта оценка касается **приобретения финансовой инвестиции за денежные средства**.

Если же **приобретение финансовой инвестиции осуществляется путем обмена на ценные бумаги собственной эмиссии**, то себестоимость

финансовой инвестиции определяется по справедливой стоимости переданных ценных бумаг.

Пример 2. Предприятие А приобрело облигации предприятия Б на сумму 6 000 грн в обмен на 50 акций собственной эмиссии. Номинальная стоимость собственной акции – 120 грн. На последних торгах на фондовой бирже ее стоимость составила 130 грн за акцию. Себестоимость приобретенной финансовой инвестиции составит: $50 \times 130 = 6\,500$ грн.

Если **приобретение финансовой инвестиции осуществляется путем обмена на другие активы**, то ее себестоимость определяется по справедливой стоимости этих активов.

Пример 3. Предприятие А получило 20 акций по номинальной стоимости от предприятия Б, передав взамен оборудование, первоначальная стоимость которого – 15 000 грн, сумма износа 5 000 грн. Стоимость данного оборудования в современных условиях составляет 13 000 грн. Себестоимость финансовой инвестиции составит 13 000 грн.

В соответствии с ПСБУ 19 "Объединения предприятий" **справедливая стоимость ценных бумаг** – это текущая рыночная стоимость, которая определяется на фондовом рынке, при отсутствии такой оценки – экспертная оценка.

Дивиденды, проценты, роялти и рента, подлежащие получению по финансовым инвестициям, отражаются как финансовый доход инвестора, кроме случаев, когда такие поступления не отвечают **критериям признания дохода**, установленным П(С)БУ 15 "Доход": доход признается при увеличении актива или уменьшении обязательства, что обуславливает рост собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов участников предприятия), при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена [20].

Не признаются доходами такие поступления от других лиц:

сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды;

сумма поступлений по договору комиссии, агентскому и другому аналогичному договору в пользу комитента, принципала и тому подобное;

сумма предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг);

сумма аванса в счет оплаты продукции (товаров, работ, услуг);

сумма задатка под залог или в погашение займа, если это предусмотрено соответствующим договором;

поступления, принадлежащие другим лицам.

Доход, который возникает в результате использования активов предприятия другими сторонами, признается в виде процентов, роялти и дивидендов, если:

вероятно поступление экономических выгод, связанных с такой операцией;

доход может быть достоверно оценен.

Доходы от финансовых инвестиций могут быть получены: в виде процентов, доходов от владения корпоративными правами (дивидендов); от имущественных прав в виде роялти; за счет роста стоимости инвестиций (экспертная оценка или рыночная стоимость превышает себестоимость) и путем участия в капитале.

Доходы от финансовых инвестиций в большинстве случаев признаются до момента их получения в виде денежных средств или других активов. За исключением случаев, предусмотренных П(С)БУ, применение метода начисления всех таких доходов в определенных периодах – по меньшей мере, на дату баланса.

Доход от осуществленных финансовых инвестиций (если он может быть достоверно оценен и существует вероятность поступления экономических выгод, связанных с удержанием инвестиции) признается и распределяется между отчетными периодами в таком порядке:

проценты – в том отчетном периоде, к которому они принадлежат, исходя из базы начисления, ставки процента и срока удержания соответствующих финансовых инвестиций;

доход от участия в капитале – определяется на дату баланса на основании финансовых отчетов дочерних, совместных и ассоциированных предприятий;

дивиденды – в периоде принятия решения об их выплате в сумме объявления за вычетом налога на дивиденды;

дисконт – на протяжении периода с момента приобретения финансовых инвестиций до момента их погашения, по методу эффективной ставки процента;

роялти – по принципу начисления согласно экономическому содержанию соответствующего соглашения; платежи, полученные как вознаграждение за использование или за право пользования каким-либо авторским правом; за приобретение патента, зарегистрированного знака на товары и услуги или торговые марки и т. д.;

доходы от роста стоимости – в том периоде, когда осуществлена переоценка или реализация финансовых инвестиций.

Оценка и учет финансовых инвестиций осуществляются по каждой финансовой инвестиции.

Оценка финансовых инвестиций на дату баланса для отражения в финансовой отчетности существенно отличается от их первоначальной оценки.

Для оценки финансовых инвестиций на дату баланса существуют такие методы:

оценка по справедливой стоимости;

оценка с учетом уменьшения полезности;

оценка по амортизированной себестоимости финансовых инвестиций;

оценка по методу участия в капитале.

Перечисленные методы оценки финансовых инвестиций применяются в зависимости от того, в какой объект осуществляется финансовая инвестиция.

Различают следующие **объекты финансового инвестирования:**

финансовые инвестиции, которые приобретены и содержатся исключительно для продажи (акции, облигации, другие ценные бумаги, а также взносы в уставные капиталы предприятий, кроме акционерных обществ, которые приобретены и содержатся предприятием исключительно с целью их дальнейшей продажи в течение двенадцати месяцев). Итак, имеются в виду только текущие финансовые инвестиции;

финансовые инвестиции, которые содержатся предприятием до их погашения (те же акции, другие ценные бумаги и т. д., но которые содержатся предприятием до их погашения). Как правило, это только долгосрочные финансовые инвестиции;

финансовые инвестиции в ассоциированные и дочерние предприятия. Могут быть как текущими, так и долгосрочными;

финансовые инвестиции в совместную деятельность с созданием юридического лица (совместное предприятие). Могут быть как текущими, так и долгосрочными.

Кроме этого, отдельно выделены финансовые инвестиции в совместную деятельность без образования юридического лица.

Текущие финансовые инвестиции на дату баланса чаще всего оцениваются по справедливой стоимости.

Оценка финансовых инвестиций **по справедливой стоимости**, порядок которой установлен п. 8 и 9 П(С)БУ 12, заключается в том,

что финансовая инвестиция на дату баланса оценивается по стоимости, равной сумме, по которой может быть осуществлена реализация финансовой инвестиции в результате операции между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами [28].

Сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости таких финансовых инвестиций на дату баланса отражается в составе прочих доходов или прочих расходов, соответственно.

Пример 4. В табл. 7.1 приведена информация о стоимости финансовых инвестиций предприятия.

Таблица 7.1

Стоимость финансовых инвестиций предприятия

Вид инвестиций	Дата приобретения	Себестоимость инвестиций, тыс. грн	Справедливая стоимость инвестиций на дату 31.12.2015 г.	Прочие доходы, тыс. грн	Прочие расходы, тыс. грн
А	02.10.2015	50	55	5	–
Б	03.11.2015	85	75	–	10
Итого		135	130	5	10

Финансовые инвестиции, справедливую стоимость которых достоверно определить невозможно, отражаются на дату баланса по их **себестоимости с учетом уменьшения полезности инвестиций**.

Потери от уменьшения полезности – это сумма, на которую балансовая (остаточная) стоимость актива превышает сумму его ожидаемого возмещения.

Потери от уменьшения полезности финансовых инвестиций отражаются в составе прочих расходов с одновременным уменьшением балансовой стоимости финансовых инвестиций.

7.3. Особенности отображения в учете текущих финансовых инвестиций

Учет текущих финансовых инвестиций ведется на счете 35 "Текущие финансовые инвестиции", который имеет субсчета:

351 "Эквиваленты денежных средств";

352 "Прочие текущие финансовые инвестиции".

По дебету счета 35 отражается приобретение (поступление) эквивалентов денежных средств и текущих финансовых инвестиций, **по кредиту** – уменьшение их стоимости и выбытие [3].

Аналитически учет текущих финансовых инвестиций ведется по их видам с обеспечением возможности получения информации об инвестициях как на территории Украины, так и за рубежом.

Синтетический и аналитический учет финансовых инвестиций при журнальной форме учета находит свое отражение в "Журнале 4".

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете текущих финансовых инвестиций приведены в табл. 7.2.

Таблица 7.2

**Основные бухгалтерские проводки по отражению
в учете текущих финансовых инвестиций**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Приобретены текущие финансовые инвестиции за счет средств с текущего счета	35	31
Начислены и уплачены расходы на оплату услуг финансового посредника	35 685	685 31
Переведены текущие финансовые инвестиции в долгосрочные	14	35
Переведены долгосрочные финансовые инвестиции в текущие	35	14
Отображено получение текущих финансовых инвестиций в обмен на акции собственной эмиссии	35	40, 42, 46
Приобретены краткосрочные финансовые инвестиции за счет полученного кредита банка	35	60
Отображено увеличение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций, которые оценены на дату баланса по справедливой стоимости	35	746
Списано увеличение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций на финансовые результаты	746	793
Отображено уменьшение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций, которые оценены на дату баланса по справедливой стоимости	975	35
Списано уменьшение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций на финансовые результаты	793	975

1	2	3
Отражены потери от уменьшения полезности текущих финансовых инвестиций	972	35
Списаны потери от уменьшения полезности финансовых инвестиций на финансовые результаты	793	972
Отображен дисконт по приобретенным краткосрочным финансовым инвестициям	35	733
Списан дисконт на финансовые результаты	733	792
Отображена премия по приобретенным краткосрочным финансовым инвестициям	952	30, 31
Списана премия на финансовые результаты	792	952
Начислены проценты по облигациям	373	732
Сумма начисленных процентов списана на финансовые результаты	732	792
Начислен доход от реализации финансовых инвестиций	377	741
Отображена балансовая стоимость реализованных финансовых инвестиций	971	35
Списана на финансовые результаты себестоимость реализованных финансовых инвестиций	793	971
Списан на финансовые результаты доход от реализации финансовых инвестиций	741	793
Погашены краткосрочные финансовые инвестиции денежными средствами на текущий счет	31	35

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность финансовых инвестиций и их виды.
2. Порядок определения стоимости финансовой инвестиции в зависимости от способа ее получения на предприятие.
3. Оценка финансовых инвестиций на дату баланса.
4. Порядок отражения в учете текущих финансовых инвестиций.

Тестовые задания для проверки знаний

1. *Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инвестициях определяет:*
 - а) П(С)БУ 11;
 - б) П(С)БУ 12;
 - в) П(С)БУ 13.

2. В бухгалтерском учете финансовые инвестиции на дату составления баланса отражаются:

- а) по себестоимости;
- б) по оценочной стоимости;
- в) по справедливой стоимости.

3. Синтетический и аналитический учет финансовых инвестиций ведется:

- а) в "Журнале 2" и "Ведомости 2.4";
- б) в "Журнале 4" и "Ведомости 4.1";
- в) в "Журнале 4" и "Ведомости 4.2".

4. Учет краткосрочных финансовых инвестиций ведется на счете:

- а) 14;
- б) 15;
- в) 35.

5. Какой из методов оценки финансовых инвестиций на дату баланса не применяют:

- а) по справедливой стоимости;
- б) по средневзвешенной себестоимости;
- в) по методу участия в капитале;
- г) по амортизированной себестоимости?

6. Справедливая стоимость финансовой инвестиции – это:

- а) стоимость ее приобретения;
- б) стоимость, по которой может быть осуществлена реализация финансовой инвестиции в результате операции между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами;
- в) переоцененная стоимость финансовой инвестиции.

7. Потери от уменьшения полезности – это:

- а) сумма, на которую балансовая (остаточная) стоимость актива превышает сумму его ожидаемого возмещения;
- б) сумма, на которую справедливая стоимость актива превышает стоимость его приобретения;
- в) сумма, которая теряется при продаже актива.

8. Дооценка финансовой инвестиции отображается по:

- а) дебету субсчета 746;
- б) дебету субсчета 719;
- в) кредиту субсчета 746.

9. Уменьшение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций, которые оценены на дату баланса по справедливой стоимости, отображается по:

- а) дебету субсчета 972;
- б) дебету субсчета 975;
- в) кредиту субсчета 746.

10. В балансе текущие финансовые инвестиции отображаются в:

- а) I разделе актива;
- б) II разделе актива;
- в) III разделе пассива.

8. Учет долгосрочных финансовых инвестиций

8.1. Виды долгосрочных финансовых инвестиций

Долгосрочные финансовые инвестиции включают:

- инвестиции, удерживаемые предприятиями до их погашения;
- инвестиции в ассоциированные предприятия, т.е. в предприятия, в которых инвестору принадлежит блокирующий пакет акций (25 %);
- инвестиции в дочерние предприятия;
- инвестиции в совместную деятельность;
- прочие финансовые инвестиции.

Ассоциированное предприятие – это предприятие, в котором инвестору принадлежит блокирующий (более 25 %) пакет акций (голосов) и которое не является дочерним или совместным предприятием инвестора.

Дочернее предприятие – это предприятие, которое находится под контролем материнского (холдингового) предприятия.

Совместная деятельность – это хозяйственная деятельность с созданием или без создания юридического лица, которое является объектом совместного контроля двух или больше сторон в соответствии с письменным соглашением между ними.

Связанные стороны – это лица, отношения между которыми обуславливают возможность одной стороны контролировать другую или осуществлять существенное воздействие на принятие финансовых и оперативных решений другой стороной.

В зависимости от вида приобретаемых ценных бумаг финансовые инвестиции делятся на паевые и долговые.

Паевые финансовые инвестиции свидетельствуют о праве собственности на долю в уставном капитале эмитента корпоративных прав (акции). Срок их действия не ограничен.

Долговые финансовые инвестиции не предоставляют права собственности. Они выступают как долговые ценные бумаги (облигации) и удерживаются предприятием до их погашения с целью получения дохода (казначейские обязательства, сберегательные сертификаты).

На рис. 8.1 представлена классификация долгосрочных финансовых инвестиций.



Рис. 8.1. Классификация долгосрочных финансовых инвестиций

Для учета долгосрочных финансовых инвестиций предназначен счет 14 "Долгосрочные финансовые инвестиции", который имеет субсчета:

141 "Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале";

142 "Прочие инвестиции связанным сторонам";

142 "Инвестиции несвязанным сторонам".

По дебету счета 14 отражается стоимость долгосрочных инвестиций, **по кредиту** – их выбытие (списание) или уменьшение полезности, а также получение дивидендов от объекта инвестирования, если учет инвестиций ведется по методу участия в капитале.

Аналитически учет по счету 14 ведется по видам долгосрочных финансовых инвестиций и объектам инвестирования. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения информации о долгосрочных финансовых инвестициях в объекты как на территории Украины, так и за рубежом.

8.2. Оценка долгосрочных финансовых инвестиций и их отражение в учете

Первоначальная оценка финансовых инвестиций является одинаковой как для текущих, так и для долгосрочных финансовых инвестиций. При приобретении все инвестиции оцениваются по себестоимости, которая зависит от способа приобретения. Как было рассмотрено в п. 7.2, на дату баланса финансовые инвестиции могут оцениваться:

- 1) по справедливой стоимости;
- 2) с учетом уменьшения полезности;
- 3) по амортизированной себестоимости финансовых инвестиций;
- 4) по методу участия в капитале.

Рассмотрим более подробно последние два метода, которые чаще применяются к долгосрочным финансовым инвестициям.

Оценка финансовых инвестиций по амортизированной себестоимости

Ценная бумага имеет свою номинальную стоимость. **Номинальная стоимость (номинал, нарицательная стоимость)** – стоимость, установленная эмитентом, обычно обозначенная непосредственно на ценной бумаге или денежном знаке.

Виды стоимости при продаже финансовых инвестиций представлены на рис. 8.2.



Рис. 8.2. **Виды стоимости продаж финансовых инвестиций**

Приобретенные акции, облигации, другие ценные бумаги, которые предприятие удерживает до их погашения, отражаются на дату баланса по амортизируемой себестоимости финансовых инвестиций. Она определяется с учетом суммы дисконта или премии. **Дисконт** возникает в момент покупки инвестором облигации по стоимости, меньшей от номинальной. В случае приобретения облигации по стоимости, превышающей номинальную, на разницу образуется **премия**.

Разница, которая возникает между себестоимостью и стоимостью погашения финансовых инвестиций (премией или дисконтом при приобретении) амортизируется инвестором в течение всего периода, начиная с момента (даты) приобретения и заканчивая датой погашения по методу эффективной ставки процента.

В конце каждого отчетного периода на сумму амортизации премии уменьшается балансовая стоимость финансовой инвестиции (Д-т 975 "Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций"). А на сумму амортизации дисконта увеличивается балансовая стоимость инвестиции (К-т 746 "Прочие доходы"). Тем самым к сроку погашения ценной бумаги стоимость инвестиции будет равна ее номинальной стоимости.

В балансе инвестиции отражаются по амортизируемой себестоимости. То есть по себестоимости, уменьшенной или увеличенной на сумму накопленной амортизации премии или дисконта.

Определение эффективной ставки процента в случае приобретения инвестиций с дисконтом:

$$\text{ЭСП} = \frac{\frac{\text{Годовой доход по фиксированной ставке процента} + \frac{\text{Дисконт}}{\text{Количество лет удержания инвестиции}}}{\left[\frac{\text{Себестоимость фин. инвестиции} + \text{Стоимость погашения фин. инвестиции}}{2} \right]} \times 100 \% \quad (8.1)$$

Определение эффективной ставки процента в случае приобретения инвестиций с премией:

$$ЭСП = \frac{\frac{\text{Годовой доход по фиксированной ставке процента} - \frac{\text{Премия}}{\text{Количество лет удержания инвестиции}}}{\left[\frac{\text{Себестоимость фин. инвестиции} + \text{Стоимость погашения фин. инвестиции}}{2} \right]} \times 100 \% \quad (8.2)$$

Пример 1. Предприятие 2 января 2011 года приобрело облигации номинальной стоимостью 50 000 грн за 46 200 грн. Дисконт составил 3 800 грн (50 000 – 46 200). Фиксированная ставка процента по облигации установлена в 9 % годовых. Погашение облигации – через пять лет. Проценты выплачиваются ежегодно в конце года [9]. Расчет представлен в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Расчет амортизации дисконта по инвестициям в облигации

Дата	Номинальная сумма процента, грн	Сумма процента по эффективной ставке		Сумма амортизации дисконта		Амортизируемая себестоимость	
		грн	расчет	грн	расчет	грн	расчет
02.01.11						46 200	
31.12.11	4 500	5 082	46 200×11:100	582	5 082–4 500	46 782	46 200+582
31.12.12	4 500	5 146	46 782×11:100	646	5 146–4 500	47 482	46 782+646
31.12.13	4 500	5 217	47 428×11:100	717	5 217–4 500	48 145	47 428+717
31.12.14	4500	5 296	48 145×11:100	796	5 296–4 500	48 941	48 145+796
31.12.15	4 500	5 559	1059+4500	1 059*	50 000–48 941	50 000	48 941+1 059
Всего	22 500	26 300	–	3 800	–	–	–

*50 000 – 48 941 = 1 059

Номинальная сумма процентов за год составит:

$$50\,000 \times 9 : 100 = 4\,500 \text{ грн}$$

Эффективная ставка процента составит:

$$\frac{(50\,000 \times 9 : 100) + 3\,800 : 5}{(46\,200 + 50\,000) : 2} \times 100 \approx 11 \%$$

Пример 2. Предприятием 2 января 2011 года приобретены облигации номинальной стоимостью 50 000 грн за 52 000 грн. Премия составила 2 000 грн. Фиксированная ставка процента по облигациям установлена в 9 % годовых. Погашение облигации – через пять лет. Проценты выплачиваются ежегодно в конце года. Расчет амортизации премии приведен в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Расчет амортизации премии по инвестициям в облигации

Дата	Номинальная сумма процента, грн	Сумма процента по эффективной ставке		Сумма амортизации премии		Амортизируемая себестоимость	
		грн	расчет	грн	расчет	грн	расчет
02.01.11						52 000	
31.12.11	4 500	4 160	$52\,000 \times 8 : 100$	340	$4\,500 - 4\,160$	51 660	$52\,000 - 340$
31.12.12	4 500	4 132	$51\,660 \times 8 : 100$	368	$4\,500 - 4\,132$	51 292	$51\,660 - 368$
31.12.13	4 500	4 103	$51\,292 \times 8 : 100$	397	$4\,500 - 4\,103$	50 895	$51\,292 - 397$
31.12.14	4 500	4 071	$50\,895 \times 8 : 100$	429	$4\,500 - 4\,071$	50 466	$50\,895 - 429$
31.12.15	4 500	4 034	$4\,500 - 466$	466*	$50\,466 - 50\,000$	50 000	$50\,466 - 466$
Всего	22 500	20 500		2 000			

* $50\,466 - 50\,000 = 466$

Номинальная сумма процентов за год составит:

$$50\,000 \times 9 : 100 = 4\,500 \text{ грн.}$$

Эффективная ставка процента составит:

$$\frac{4\,500 - 2\,000}{52\,000 + 50\,000} \times 100 \approx 8\%$$

В случае приобретения облигации с дисконтом (стоимость приобретения ниже ее номинальной стоимости), при каждом начислении соответствующего по ней дохода производится доначисление соответствующей разницы между номинальной стоимостью и стоимостью приобретения. В учете это отразится по дебету счета 14 "Долгосрочные финансовые инвестиции" и кредиту счета 73 "Прочие финансовые доходы" (табл. 8.3).

**Бухгалтерские проводки по отражению в учете облигаций,
приобретенных с дисконтом**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
<i>На 02.01.2011 г.</i>			
Приобретены облигации за денежные средства номинальной стоимостью 50 000 грн с дисконтом 3 800 грн	142, 143	311	46 200
<i>На 31.12.2011 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации дисконта	142, 143	733	582
Списаны на финансовые результаты полученные проценты и амортизация дисконта	732, 733	792	5082
<i>На 31.12.2012 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации дисконта	142, 143	733	646
Списаны на финансовые результаты полученные проценты и амортизация дисконта	732, 733	792	5146
<i>На 31.12.2013 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации дисконта	142, 143	733	717
Списаны на финансовые результаты полученные проценты и амортизация дисконта	732, 733	792	5 217
<i>На 31.12.2014 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации дисконта	142, 143	733	796
Списаны на финансовые результаты полученные проценты и амортизация дисконта	732, 733	792	5296
<i>На 31.12.2015 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации дисконта	142, 143	733	1 059
Списаны на финансовые результаты полученные проценты и амортизация дисконта	732, 733	792	5 559
Поступили денежные средства от погашения номинальной стоимости облигаций	311	142, 143	50 000

Если стоимость приобретаемых облигаций выше их номинальной стоимости (покупка с премией), то при каждом начислении соответствующего дохода списывается часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, что в учете будет отражаться по дебету счета 95 "Финансовые расходы" и кредиту 14 "Долгосрочные финансовые инвестиции" (табл. 8.4).

Таблица 8.4

**Бухгалтерские проводки по отражению в учете облигаций,
приобретенных с премией**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<i>На 02.01.2011 г.</i>			
Приобретены облигации за денежные средства номинальной стоимостью 50 000 грн за 52 000 грн, с премией 2 000 грн	142, 143	311	52 000
<i>На 31.12.2011 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации премии	952	142, 143	340
Списаны на финансовые результаты:			
полученные проценты	732	792	4 500
амортизация премии	792	952	340
<i>На 31.12.2012 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации премии	952	142, 143	368
Списаны на финансовые результаты:			
полученные проценты;	732	792	4 500
амортизация премии	792	952	368
<i>На 31.12.2013 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации премии	952	142, 143	397
Списаны на финансовые результаты:			
полученные проценты;	732	792	4 500
амортизация премии	792	952	397

1	2	3	4
<i>На 31.12.2014 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации премии	952	142, 143	429
Списаны на финансовые результаты:			
полученные проценты	732	792	4 500
амортизация премии	792	952	429
<i>На 31.12.2015 г.</i>			
Начислены проценты к получению	373	732	4 500
Получены проценты	311	373	4 500
Списана сумма амортизации премии	952	142, 143	466
Списаны на финансовые результаты:			
полученные проценты;	732	792	4 500
амортизация премии	792	952	466
Поступили денежные средства от погашения номинальной стоимости облигаций	311	142, 143	50 000

Оценка финансовых инвестиций по методу участия в капитале

Финансовые инвестиции в ассоциированные и дочерние предприятия, а также в совместную деятельность с созданием юридического лица (совместного предприятия) в балансе отражаются по стоимости, определенной по методу участия в капитале. Это позволяет определить стоимость финансовой инвестиции с учетом всех изменений в собственном капитале объекта инвестирования между инвестором и объектом инвестирования.

Балансовая стоимость инвестиций увеличивается (уменьшается) на сумму, которая является долей инвестора в чистой прибыли (убытке) объекта инвестирования за отчетный период, с включением этой суммы в состав доходов (расходов) от участия в капитале. Одновременно балансовая стоимость финансовых инвестиций уменьшается на сумму полученных (начисленных) дивидендов от объекта инвестирования.

Уменьшение балансовой стоимости финансовых инвестиций отражается в бухгалтерском учете только на сумму, которая не приводит к отрицательному значению финансовых инвестиций.

Пример 3. Предприятие А на 02 января 2015 года имело свою долю (40 %) в собственном капитале предприятия Б в сумме 668 000 грн. Предприятие А ведет учет инвестиции в ассоциированное предприятие Б

по методу участия в капитале. Собственный капитал ассоциированного предприятия Б характеризуются данными, приведенными в табл. 8.5.

Таблица 8.5

Собственный капитал предприятия Б

Статьи собственного капитала ассоциированного предприятия	На 01.01.2010 г., тыс. грн	На 31.12.2010 г., тыс. грн	Изменения в собственном капитале
Уставный капитал	1 000	1 000	–
Резервный капитал	250	250	–
Дополнительный капитал	300	360*	60
Нераспределенная прибыль	120	180**	60
Итого	1 670	1 790	120

* рост дополнительного капитала обусловлен дооценкой необоротных активов;

**в составе нераспределенной прибыли на 31.12.2015 г. прибыль от реализации товаров предприятию А составляет 10 000 грн. Приобретенные предприятием А товары в 2015 году не реализованы.

Чистая прибыль за 2015 год составляет 110 000 грн, сумма начисленных дивидендов – 50 000 грн. Стоимость финансовой инвестиции предприятия А в ассоциированное предприятие Б, которая отражается по методу участия в капитале, составит 712 000 грн. Расчет и бухгалтерские проводки представлены в табл. 8.6

Таблица 8.6

Бухгалтерские проводки по отражению в учете финансовых инвестиций по методу участия в капитале

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<i>На 02.01.2015 г.</i>			
Балансовая стоимость инвестиции, которая отражается по дебету 141 субсчета			668 000
<i>На 31.12.2015 г.</i>			
Отражена доля инвестора в чистой прибыли за 2015 год $(110\ 000 - 10\ 000) \times 40\% : 100\%$	141	721	40 000
Отражена доля инвестора в дивидендах $(50\ 000 \times 40\% : 100\%)$	373	141	20 000

1	2	3	4
Отражена доля инвестора в сумме увеличения дополнительного капитала (60 000 × 40 % : 100 %)	141	41	24 000
Балансовая стоимость инвестиции, которая отражается по дебету 141 субсчета (668 000 + 40 000 – 20 000 + 24 000)			712 000

Если объект инвестирования за отчетный период получает убыток, то предприятие-инвестор в учете отражает его бухгалтерской проводкой: Д-т 961 – К-т 141.

В учете долгосрочных финансовых инвестиций также применяются бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 8.7.

Таблица 8.7

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете долгосрочных финансовых инвестиций

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Приобретены долгосрочные финансовые инвестиции за счет средств с текущего счета	14	31
Начислены и уплачены расходы на оплату услуг финансового посредника	14 685	685 31
Отображено получение долгосрочных финансовых инвестиций в обмен на акции собственной эмиссии	14	40, 42, 46
Приобретены долгосрочные финансовые инвестиции за счет полученного кредита банка	14	50, 60
Отображено увеличение балансовой стоимости долгосрочных финансовых инвестиций, которые оценены на дату баланса по справедливой стоимости	14	746
Списано увеличение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций на финансовые результаты	746	793
Отображено уменьшение балансовой стоимости долгосрочных финансовых инвестиций, которые оценены на дату баланса по справедливой стоимости	975	14
Списано уменьшение балансовой стоимости краткосрочных финансовых инвестиций на финансовые результаты	793	975
Отражены потери от уменьшения полезности долгосрочных финансовых инвестиций	972	14

1	2	3
Списаны потери от уменьшения полезности финансовых инвестиций на финансовые результаты	793	972
Начислен доход от реализации финансовых инвестиций	377	741
Отобразена балансовая стоимость реализованных долгосрочных финансовых инвестиций	971	14
Списана на финансовые результаты себестоимость реализованных финансовых инвестиций	793	971
Списан на финансовые результаты доход от реализации финансовых инвестиций	741	793
Погашены долгосрочные финансовые инвестиции денежными средствами на текущий счет	31	35

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность долгосрочных финансовых инвестиций и их классификация.
2. Оценка долгосрочных финансовых инвестиций при их приобретении.
3. Особенности оценки долгосрочных финансовых инвестиций на дату баланса.
4. Порядок отражения долгосрочных финансовых инвестиций в учете.

Тестовые задания для проверки знаний

1. Для учета долгосрочных финансовых инвестиций предназначен счет:
 - а) 14;
 - б) 15;
 - в) 35.
2. Информация о долгосрочных финансовых инвестициях отражена:
 - а) в I разделе актива;
 - б) во II разделе актива;
 - в) в III разделе пассива.
3. *Дисконт* – это:
 - а) превышение номинальной стоимости финансовой инвестиции над стоимостью ее приобретения;

б) превышение стоимости приобретения финансовой инвестиции над номинальной стоимостью;

в) разница между справедливой и балансовой стоимостью финансовой инвестиции.

4. Премия – это:

а) превышение номинальной стоимости финансовой инвестиции над стоимостью ее приобретения;

б) превышение стоимости приобретения финансовой инвестиции над номинальной стоимостью;

в) разница между справедливой и балансовой стоимостью финансовой инвестиции.

5. При начислении амортизации дисконта по долгосрочным финансовым инвестициям составляется бухгалтерская проводка:

а) Д-т 14 – К-т 733;

б) Д-т 35 – К-т 733;

в) Д-т 952 – К-т 14.

6. При начислении амортизации премии по долгосрочным финансовым инвестициям составляется бухгалтерская проводка:

а) Д-т 35 – К-т 733;

б) Д-т 952 – К-т 35;

в) Д-т 952 – К-т 14.

7. Доля инвестора в чистой прибыли объекта инвестирования отражается по:

а) дебету субсчета 721;

б) кредиту субсчета 721;

в) кредиту субсчета 792.

8. Доход от реализации финансовых инвестиций отражается на субсчете:

а) 701;

б) 741;

в) 971.

9. Себестоимость реализованных финансовых инвестиций отражается на субсчете:

а) 971;

б) 943;

в) 741.

9. Учет расходов производства

9.1. Методологические основы учета расходов производства

Целью учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством, а также исчисление себестоимости конкретных видов продукции.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о затратах предприятия и ее раскрытие в финансовой отчетности определяются П(С)БУ 16 "Расходы".

В соответствии с П(С)БУ 16 расходы отображаются в бухгалтерском учете одновременно с уменьшением активов или увеличением обязательств [17].

Расходами отчетного периода признаются или уменьшения активов, или увеличения обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения собственниками) при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены.

Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отображаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены.

Если актив обеспечивает получение экономических выгод на протяжении нескольких отчетных периодов, то расходы признаются путем систематического распределения его стоимости (например, в виде амортизации) между соответствующими отчетными периодами.

Не признаются расходами и не включаются в отчет о финансовых результатах:

платежи по договорам комиссии, агентским соглашениям и другим аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. д.;

предварительная (авансовая) оплата запасов, работ, услуг;

погашение полученных займов;

прочие уменьшения активов или увеличения обязательств, которые не соответствуют признакам, приведенным в п. 6 П(С)БУ 16;

расходы, которые отображаются уменьшением собственного капитала в соответствии с П(С)БУ;

балансовая стоимость валюты.

9.2. Классификация расходов производства.

Состав производственной себестоимости продукции

Разнообразие производственных затрат вызывает необходимость их систематизации по определенным признакам. Правильный и экономически обоснованный подбор признаков позволяет системно определить классы затрат. Такая классификация затрат позволяет организовать их учет, улучшить планирование и анализ, контроль за использованием. Вся совокупность затрат на производство можно классифицировать по признакам, представленным на рис. 9.1.



Рис. 9.1. Классификация расходов

По отношению к процессу производства затраты делятся на основные и накладные.

К **основным** относятся затраты, связанные непосредственно с процессами производства. Например, сырье и материалы, непосредственно используемые для изготовления готовой продукции согласно технологическому процессу; заработная плата основных производственных рабочих.

Накладные расходы связаны с обслуживанием и управлением производством. Например, материалы, используемые для поддержания в рабочем состоянии станков и оборудования; заработная плата вспомогательных рабочих, мастеров, инженерно-технического персонала участков и цехов.

По экономической однородности затрат (по единству состава) затраты принято делить на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементные затраты состоят из одного элемента. Например, затраты сырья и материалов; заработная плата и т. п.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, общепроизводственные расходы.

По месту возникновения затраты на производство группируются по цехам, участкам, службам и другим административно обособленным структурным подразделениям предприятия, то есть по центрам ответственности. Центры ответственности являются объектами учета, по которым организуют бухгалтерский учет, планирование и нормирование расходов на производство.

По видам продукции, работ и услуг затраты группируются по разновидности выпускаемых изделий (сериям, типам, маркам, видам) или же по отдельно открытым производственным заказам. Такая группировка позволяет калькулировать каждое изделие как на стадии его проектирования, так и в отдельные периоды его производства. Кроме того, такая группировка затрат позволяет определить его цену, корректировать ее в зависимости от конъюнктуры рынка, а также определять выгодность того или иного изделия для предприятия.

По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные. К **прямым затратам** относятся затраты, которые непосредственно связаны с изготовлением продукции и оформлены первичными документами, выписанными в соответствии с технологическим процессом (открытым заказом). Например, расход

материалов согласно лимитно-заборной карты (ведомости); заработная плата основных рабочих согласно наряда на сдельную работу.

Косвенные расходы связаны с производством двух и более видов продукции, подлежащие распределению между ними. К таким расходам относятся общепроизводственные расходы, которые учитываются на собирательно–распределительном счете 91 "Общепроизводственные расходы". Распределение расходов происходит согласно выбранной предприятием базы распределения.

По степени влияния объема производства расходы делятся на переменные и постоянные.

К **переменным** относятся расходы, абсолютная величина которых растет с увеличением объема выпуска продукции, а с его снижением – уменьшается. К ним относятся расходы на: сырье и материалы; покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты; технологическое топливо и энергию; оплату труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг); отчисления на социальные мероприятия, а также другие расходы.

К **постоянным** относятся расходы, абсолютная величина которых с увеличением (уменьшением) выпуска продукции существенно не меняется. Они связаны с обслуживанием и управлением производственной деятельности цехов, а также с обеспечением хозяйственных нужд производства.

Расходы на производство делятся **по календарным периодам** на текущие и одноразовые.

Текущие расходы – расходы трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов, выраженных в денежной форме, для осуществления текущей хозяйственной деятельности. **Одноразовые**, то есть однократные, **расходы** осуществляются периодически (периодичность – более месяца) и направляются на обеспечение процесса производства в течение длительного времени.

В зависимости от целесообразности расходования затраты подразделяют на эффективные и неэффективные. Затраты считаются **эффективными**, если они произведены в соответствии с технологическим процессом изготовления продукции. **Неэффективные затраты** связаны с нарушением технологического процесса. Это потери от брака производства, порча материальных ценностей, простои и т. п.

Важное место в бухгалтерском учете и калькулировании себестоимости выпускаемой продукции имеет группировка затрат по экономическому

содержанию, то есть группировка затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Выделяют следующие **экономические элементы** затрат:

материальные затраты;

расходы на оплату труда;

отчисления на социальные мероприятия;

амортизация;

прочие операционные расходы.

К элементу **"Материальные расходы"** относятся расходы на:

сырье и материалы, которые приобретаются у сторонних предприятий и организаций и входят в состав производимой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом для изготовления продукции (работ, услуг);

покупные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции или других производственных и хозяйственных нужд (проведение испытаний; контроль, содержание, ремонт и эксплуатация оборудования, зданий, сооружений, других основных средств и прочее), а также запасные части для ремонта оборудования; износ инструментов, устройств, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств и предметов труда, не относящихся к основным производственным средствам; износ спецодежды, спецобуви; прочие средства индивидуальной защиты, мыло и моющие средства, обезвреживающие средства; молоко и лечебно-профилактическое питание;

приобретенное у сторонних предприятий и организаций топливо, расходуемое в технологических целях на производство всех видов энергии; обеспечение производственных помещений; транспортные работы, связанные с обслуживанием производства собственным транспортом;

приобретенную энергию всех видов, расходуемую на технологические, энергетические и другие производственные нужды предприятия;

потери вследствие недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

К элементу **"Расходы на оплату труда"** относятся:

расходы на выплату основной и дополнительной заработной платы исчисленные согласно принятым предприятием системам оплаты труда, включая все виды денежных и материальных доплат;

выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за неотработанное на производстве (неявочное) время: оплата ежегодных отпусков (компенсация за неиспользованный отпуск), кроме оплаты отпуска в части расходов на оплату труда работников, которым не исполнилось 18 лет, при сокращении продолжительности их ежедневной работы; оплата перерыва работающим матерям для кормления ребенка; оплата времени, связанного с прохождением обязательных медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

вознаграждение за предусмотренную законодательством выслугу лет, другие выплаты.

К элементу **"Отчисления на социальные мероприятия"** относятся отчисления единого социального взноса на общеобязательное государственное социальное страхование.

В состав элемента **"Амортизация"** включается сумма начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов и прочих необоротных материальных активов.

В состав элемента **"Прочие операционные расходы"** включаются расходы операционной деятельности, которые не вошли в состав вышеописанных элементов (в частности, расходы на командировки, услуги связи, на выплату материальной помощи, плата за расчетно-кассовое обслуживание и т. п.).

В отличие от группировки затрат по экономическим элементам, которая необходима для изучения их структуры, группировка затрат по калькуляционным статьям используется для аналитического учета затрат производства предприятия, калькулирования себестоимости продукции и контроля за расходами.

Расходы, связанные с производством, сбытом (реализацией) продукции (работ, услуг), группируются по следующим **статьям калькуляции**:

- 1) сырье и материалы;
- 2) покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 3) топливо и энергия на технологические нужды;
- 4) возвратные отходы (вычитаются);
- 5) основная заработная плата;
- 6) дополнительная заработная плата;
- 7) отчисления на социальное страхование;

8) расходы, связанные с подготовкой и освоением производства продукции;

9) возмещение износа специальных инструментов и устройств целевого назначения, другие специальные расходы;

10) общепроизводственные расходы;

11) административные расходы;

12) потери вследствие технически неминуемого брака;

13) попутная продукция (вычитается);

14) прочие производственные расходы.

Калькуляция – это определение себестоимости единицы продукции, выполненных работ и услуг, а также заготовительной себестоимости материальных ценностей и средств производства по элементам затрат. Калькуляции составляют на продукцию основного и вспомогательного производств ежемесячно, за квартал и год по целевому назначению.

Различают такие виды калькуляции:

плановые (составляют на основе прогрессивных норм расходования средств производства и рабочего времени и используют как исходные данные при установлении цен);

сметные (касаются новых видов продукции, работ и услуг для расчета отпускных цен);

нормативные (составляют на основе существующих норм использования средств производства и рабочего времени).

Данные виды калькуляции являются предварительными, их составляют до начала производства продукции и используют при составлении сметы. Калькуляции, которые по данным бухгалтерского учета отражают фактические затраты, называются **отчетными**. Они необходимы для контроля за выполнением плановых заданий по себестоимости продукции и для выявления резервов дальнейшего снижения затрат.

Калькуляции составляют на каждом предприятии по установленному перечню статей расходов. Различают калькуляции себестоимости: цеховую, производственную, отраслевую и т. п.

Перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием.

Себестоимость – часть стоимости товара, включающая в денежной форме затраты овеществленного труда (средств производства),

а также часть живого труда, создающего необходимый продукт, выступающий в виде заработной платы.

Производственная себестоимость – это сумма расходов предприятия на производство продукции (работ, услуг). Для исчисления производственной себестоимости составляют калькуляцию. В планировании и учете структура производственной себестоимости определяется номенклатурой калькуляционных статей. Статья калькуляции является определенным видом затрат, образующих себестоимость. Перечень калькуляционных статей, как уже отмечалось, устанавливается самим предприятием.

Предприятия любой формы собственности важное значение придают производственной себестоимости, так как в себестоимости продукции (работ, услуг) выражается степень экономного использования материальных и трудовых ресурсов, степень технической вооруженности, уровень организации производства и соблюдения принципов хозяйственного расчета. Чем ниже себестоимость продукции установленного качества, тем выше рентабельность производства.

Как определено П(С)БУ 16 "Расходы", в состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг) включаются:

прямые материальные расходы;

прямые расходы на оплату труда;

прочие прямые расходы;

переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы [17].

Бухгалтерский учет обеспечивает получение необходимых показателей о производственной себестоимости продукции, работ, услуг. Для ее исчисления используются данные учета о затратах на производство и количестве произведенной продукции.

9.3. Учет расходов на производство продукции

Обобщение информации о затратах на производство и себестоимости продукции, работ и услуг производится на следующих счетах и субсчетах бухгалтерского учета:

23 "Производство";

24 "Брак в производстве";

25 "Полуфабрикаты";

26 "Готовая продукция";

901 "Себестоимость реализованной готовой продукции";

903 "Себестоимость реализованных работ и услуг";

91 "Общепроизводственные расходы".

Счет 23 "Производство" используется для учета на отдельных субсчетах затрат основного и вспомогательного производств. **По дебету** этого счета отражаются прямые материальные, трудовые и другие прямые затраты, а также производственные накладные расходы и потери от брака продукции (работ, услуг). **По кредиту** – суммы фактической производственной себестоимости завершенной производством продукции (в дебет счета 26), выполненных работ и услуг (в дебет субсчетов 901, 903). По кредиту субсчетов учета расходов вспомогательных производств, по выполнению некапитальных работ в корреспонденции с дебетом счетов 11 "Другие необоротные материальные активы", 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" и субсчетов учета затрат основного производства списывается себестоимость изготовленных во вспомогательных (подсобных) производствах изделий, сооружений, работ, услуг (инструмента, энергии, пара, транспортных и ремонтных услуг и работ). Дебетовое сальдо счета 23 "Производство" показывает величину незавершенного производства на дату баланса.

Счет 24 "Брак в производстве" предназначен для учета и обобщения информации о потерях от брака в производстве. Браком на производстве считается продукция, полуфабрикаты деталей, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы только после дополнительных расходов на исправления.

По дебету счета 24 отражаются расходы, связанные с обнаруженным внешним и внутренним браком (стоимость неисправимого, окончательного брака и расходы на исправление брака); затраты на гарантийный ремонт в объеме, который превышает норму, расходы на содержание гарантийных мастерских. **По кредиту** – суммы, относимые на уменьшение расходов на брак, и сумма, которая списывается на расходы на производство как потери от брака, суммы уменьшения потерь от брака продукции: стоимость отходов от бракованной продукции или реализации ее по сниженной цене; стоимость удержаний с виновников брака; суммы возмещений, полученных от поставщиков некачественных материалов и полуфабрикатов, которые привели к браку продукции.

Аналитический учет по счету 24 ведется по видам производства.

Счет 25 "Полуфабрикаты" предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства. Учет полуфабрикатов ведут те предприятия, которые не только используют их в собственном производстве, но и реализуют на сторону как готовую продукцию. К **полуфабрикатам** относится продукция, которая не прошла всех установленных технологическим процессом стадий производства и требует доработки или укомплектования.

Предприятия, на которых полуфабрикаты собственного производства используются только для собственных производственных нужд, их движение и остатки учитывают на счете 23 "Производство".

По дебету счета 25 "Полуфабрикаты" отражается поступление, а **по кредиту** – их выбытие вследствие продажи, передачи в дальнейшую переработку.

Аналитический учет ведется по наименованиям и номенклатурным номерам в оборотной ведомости и карточках складского учета материалов.

Счет 26 "Готовая продукция" предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции предприятия.

К **готовой продукции** относится продукция, обработка которой закончена и которая прошла испытания, прием, укомплектование в соответствии с условиями договоров с заказчиками и соответствует техническим условиям и стандартам.

По дебету счета 26 отображается поступление готовой продукции собственного производства по фактической производственной себестоимости или по нормативной стоимости, **по кредиту** – списание себестоимости реализованной готовой продукции.

Аналитический учет готовой продукции ведется по видам готовой продукции.

На субсчетах класса 9 "Расходы деятельности" 901 "Себестоимость реализованной готовой продукции" и 903 "Себестоимость реализованных работ и услуг" обобщается информация о себестоимости реализованной готовой продукции, выполненных работах, предоставленных услугах. **По дебету** этих субсчетов отражается производственная себестоимость реализованной готовой продукции, работ, услуг,

по кредиту – списание в порядке закрытия дебетовых оборотов на субсчет 791 "Результат основной деятельности".

Для учета затрат по элементам предназначены счета бухгалтерского учета класса 8. К ним относятся:

счет 80 "Материальные затраты", который имеет девять субсчетов, из них:

801 "Затраты сырья и материалов";

802 "Затраты покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий";

803 "Затраты топлива и энергии";

804 "Затраты тары и тарных материалов";

805 "Затраты строительных материалов";

806 "Затраты запасных частей";

807 "Затраты материалов сельскохозяйственного назначения";

808 "Затраты товаров";

809 "Прочие материальные затраты";

счет 81 "Затраты на оплату труда", который имеет шесть субсчетов, из них:

811 "Выплаты по окладам и тарифам";

812 "Премии и поощрения";

813 "Компенсационные выплаты";

814 "Оплата отпусков";

815 "Оплата прочего неотработанного времени";

816 "Прочие затраты на оплату труда";

счет 82 "Отчисления на социальные мероприятия", который имеет два субсчета, из них:

821 "Отчисления на общеобязательное государственное социальное страхование";

824 "Отчисления на индивидуальное страхование";

счет 83 "Амортизация", который имеет три субсчета, из них:

831 "Амортизация основных средств";

832 "Амортизация других необоротных материальных активов";

833 "Амортизация нематериальных активов";

счет 84 "Прочие операционные затраты".

Субъекты малого предпринимательства, а также другие организации, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, для учета расходов могут использовать только счета

класса 8 со списанием в дебет счета 23 "Производство" ежемесячно сумм в части прямых и производственных накладных расходов (общепроизводственных расходов) и в дебет счета 79 "Финансовые результаты" в конце года или ежемесячно сумм в части административных расходов, расходов на сбыт, прочих операционных расходов.

Другие предприятия счета этого класса могут использовать для обобщения информации о расходах по элементам с ежемесячным списанием сальдо счетов в корреспонденции со счетом 23 "Производство" и счетами класса 9 "Расходы деятельности".

По дебету счетов класса 8 отражаются суммы признанных материальных затрат (счет 80), затрат на оплату труда (счет 81), причитающаяся сумма отчислений на социальные мероприятия (счет 82), сумма начисленных амортизационных отчислений (счет 83) и признанных прочих затрат (счет 84). **По кредиту** – списание на счет 23 "Производство" прямых затрат, которые включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9, которые относятся к общепроизводственным расходам (счет 91), административным (счет 92) и сбытовым расходам (счет 93), или на субсчет 791 "Результат основной деятельности", если предприятие не использует счета класса 9.

Синтетический учет затрат предприятия при журнальной форме учета ведется в "Журнале 5".

Учет прямых расходов

В состав прямых материальных расходов включаются стоимость сырья и основных материалов, составляющих основу производимой продукции; покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий; вспомогательных и других материалов, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

Расход сырья, материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов на производство продукции отражается, как правило, согласно первичным документам на отпуск их со склада. Однако такой учет расхода материалов не всегда отражает действительное потребление их в производстве, так как на конец отчетного периода в цехах могут быть остатки неиспользованных материалов из полученных со склада. Уточнение количества действительно израсходованных материалов на производство, а также эффективности их использования произво-

дится применением одного из методов контроля за использованием материалов в производстве:

- метода сигнального документирования;
- метода партионного раскроя;
- инвентарного метода (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Методы контроля за использованием материалов в производстве

Название метода	Сущность метода
Метод сигнального документирования	Применяется по отношению к материалам, учет которых ведется поштучно. При этом методе отпуск материалов в пределах норм расхода (установленных лимитов) оформляется лимитно-заборной картой, а дополнительный расход – специальными сигнальными документами (акт-требование)
Метод партионного раскроя	Применяется по отношению к материалам, которые учитываются в измерении по площади. При раскрое каждой партии материала составляется карта или акт раскроя материала. В них указывается количество: неиспользованного материала; выкроенных деталей (заготовок) по норме и фактически; полученных отходов и результат раскроя – экономия или перерасход
Инвентарный метод	При этом методе ежемесячно производится инвентаризация материалов, полученных со склада, но не израсходованных на производство. Фактический расход за месяц определяется по расчету: наличие неизрасходованного материала на начало месяца + полученный материал в отчетном месяце – остаток материала на конец месяца

Фактический расход сравнивается с расходом по нормам и определяется результат: экономия или перерасход. Для группировки расхода материалов по объектам калькулирования, статьям расхода и местам образования затрат составляется разработочная таблица распределения расхода материалов за месяц. Записи производятся согласно первичным документам по расходу материалов на производство.

Стоимость материалов, израсходованных на производство продукции, относится в дебет калькуляционного счета 23 "Производство" по статье калькуляции "Сырье и материалы" с кредита счетов и субсчетов 22, 25, 201 – 209.

Стоимость материалов, израсходованных на производство, отражают в учете бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 9.2.

Таблица 9.2

**Основные бухгалтерские проводки по отражению
в учете прямых материальных расходов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>С использование счетов класса 8</i>		
Израсходованы сырье и материалы	801	201
Израсходованы покупные изделия	802	202
Израсходовано топливо	803	203
Израсходована тара и тарные материалы	804	204
Израсходованы строительные материалы	805	205
Израсходованы запасные части	806	207
Израсходованы материалы сельскохозяйственного назначения	807	208
Израсходованы прочие материалы	809	209
Израсходованы МБП	809	22
Списываются расходы по сырью и материалам	23	801
Списываются расходы по покупным изделиям	23	802
Списываются расходы по топливу и энергии	23	803
Списываются расходы по таре и тарным материалам	23	804
Списываются расходы по строительным материалам	23	805
Списываются расходы по запасным частям	23	806

1	2	3
Списываются расходы по материалам сельскохозяйственного назначения	23	807
Списываются расходы по прочим материальным расходам	23	809
<i>Без использования счетов класса 8</i>		
Израсходованы сырье и материалы	23	201
Израсходованы покупные изделия	23	202
Израсходовано топливо	23	203
Израсходована тара и тарные материалы	23	204
Израсходованы строительные материалы	23	205
Израсходованы запасные части	23	207
Израсходованы материалы сельскохозяйственного назначения	23	208
Израсходованы прочие материалы	23	209
Израсходованы МБП	23	22

Если учет и списание материалов на производство ведется по ценам приобретения у поставщиков и отдельно на субсчете ведется учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), то сумма ТЗР ежемесячно распределяется между суммой остатка материалов на складе на конец отчетного месяца и суммой использованных материалов на производство за отчетный месяц.

Сумма ТЗР, которая относится к израсходованным материалам, определяется как произведение среднего процента ТЗР и стоимости израсходованных материалов. **Средний процент ТЗР** определяется делением суммы ТЗР, относящейся к остатку материалов на начало отчетного месяца и ТЗР за отчетный месяц на сумму остатка материалов на начало месяца и материалов, поступивших за отчетный месяц.

Пример 1. Распределение транспортно-заготовительных расходов приведено в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Распределение транспортно-заготовительных расходов

Содержание	Стоимость материалов на складе, грн	Сумма ТЗР, грн
1. Остаток на начало месяца	150 000	30 000
2. Поступило за месяц	770 000	90 000
3. Средний процент	13,04 %*	
4. Израсходовано за месяц	650 000	84 760**
5. Остаток на конец месяца	270 000	35 240

*Определение среднего процента ТЗР: $(30\ 000 + 90\ 000) : (150\ 000 + 770\ 000) \times 100\ \% = 13,04\ \%$

**Сумма ТЗР, которая по распределению приходится на материалы, израсходованные в отчетном месяце на производство: $650\ 000 \times 13,04\ \% = 84\ 760\ \text{грн.}$

Бухгалтерские проводки по отражению ТЗР в учете представлены в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Бухгалтерские проводки по отражению в учете транспортно-заготовительных расходов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Приобретены материалы у поставщика	20	63	770 000
Отражены ТЗР, связанные с приобретением материалов	20 ТЗР	63	90 000
Израсходованы материалы на производство	23	20	650 000
Списаны ТЗР, относящиеся к израсходованным материалам на производство	23	20 ТЗР	84 760

Из стоимости материалов, израсходованных на производство, вычитается стоимость полученных возвратных отходов по цене

возможного использования по статье калькуляции "Возвратные отходы".

Возвратные отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, которые возникли в процессе производства продукции (работ, услуг), утратили полностью или частично потребительские качества начального ресурса (химические или физические) и поэтому используются с повышенными затратами (снижением выхода продукции) или совсем не используются по прямому назначению.

К возвратным отходам относятся:

остатки материальных ресурсов, которые соответственно с технологическим процессом передаются в другие подразделения предприятия как полноценный материал для производства других видов продукции (работ, услуг);

попутная продукция, перечень которой определен самим предприятием.

Возвратные отходы оцениваются:

по пониженной стоимости исходного материального ресурса (стоимостью возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства или реализации на сторону;

по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются сторонним организациям для использования в производстве другой продукции.

Поступление возвратных отходов на склад по цене возможного использования отражаются бухгалтерской проводкой: Д-т 20 – К-т 23.

В аналитическом учете производства стоимость отходов распределяется между отдельными изделиями пропорционально весу или стоимости израсходованных материалов.

Энергия на технологические цели, пар, сжатый воздух и другие аналогичные расходы распределяются по потребителям (целевому использованию) по данным измерительных приборов или расчетным путем. В учете такие расходы отражаются по статье калькуляции "Топливо и энергия на технологические цели" через бухгалтерскую проводку: Д-т 23 – К-т 63.

В состав прямых расходов на оплату труда включаются заработная плата и другие выплаты работникам, занятым в производстве

продукции, выполнении работ или предоставлении услуг, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

Основная заработная плата производственных рабочих, начисленная по сдельным расценкам, распределяется по объектам калькулирования по прямому признаку на основании первичных документов (нарядов, ведомостей и т. д.). Повременная заработная плата производственных рабочих в себестоимость продукции включается по прямому признаку или путем распределения пропорционально нормативному расходу сдельной заработной платы. Различные доплаты, дополнительная заработная плата распределяются по объектам калькулирования пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих или относятся на общепроизводственные расходы. Если прямое отнесение заработной платы на отдельные виды продукции затруднительно, то распределение может производиться пропорционально рассчитанным сметным ставкам, весу израсходованного сырья или другой базе распределения.

Начисление заработной платы производственным рабочим, отражают в учете бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 9.5.

Таблица 9.5

**Основные бухгалтерские проводки по отражению
в учете прямых расходов на оплату труда**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>С использование счетов класса 8</i>		
Начислены выплаты по окладам и тарифам	811	661
Начислены премии и поощрения	812	661
Начислены компенсационные выплаты	813	661
Начислены отпускные	814	661
Начислена оплата за неотработанное время	815	661
Начислены прочие расходы на оплату труда	816	661
Списываются выплаты по окладам и тарифам	23	811

1	2	3
Списываются начисленные премии и поощрения	23	812
Списываются компенсационные выплаты	23	813
Списываются начисленные отпускные	23	814
Списывается оплата за неотработанное время	23	815
Списываются прочие расходы на оплату труда	23	816
<i>Без использования счетов класса 8</i>		
Начислены выплаты по окладам и тарифам	23	661
Начислены премии и поощрения	23	661
Начислены компенсационные выплаты	23	661
Начислены отпускные	23	661
Начислена оплата за неотработанное время	23	661
Начислены прочие расходы на оплату труда	23	661

В состав **прочих прямых расходов** включаются все прочие производственные расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов. Это отчисления на социальные мероприятия, плата за аренду земельных и имущественных паев, амортизация, расходы по окончательному браку продукции.

Отчисления на социальные мероприятия представляют собой единый социальный взнос, который определяется путем умножения суммы основной и дополнительной заработной платы на установленный законодательством процент отчислений (22 %).

Суммы отчислений на социальные нужды отражаются бухгалтерскими проводками:

при использовании счетов класса 8:

Д-т 821 – К-т 651 – начисление единого социального взноса;

Д-т 23 – К-т 821 – списание единого социального взноса на производство;

без использования счетов класса 8:

Д-т 23 – К-т 651 – начисление единого социального взноса.

Плата за аренду земельных и имущественных паев устанавливается в договорах аренды и начисляется по предъявленному арендодателем счету бухгалтерской проводкой: Д-т 23 – К-т 685. Если

предприятие в учете использует счета класса 8, то будут составлены бухгалтерские проводки: Д-т 84 – К-т 685; Д-т 23 – К-т 84.

Амортизация основных средств, прочих необоротных материальных активов и нематериальных активов рассчитывается в соответствии с П(С)БУ 7 и П(С)БУ 8 методом, избранным и указанным в приказе предприятия об учетной политике и отражается в учете бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 9.6.

Таблица 9.6

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете амортизации, относящейся к прочим прямым расходам

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
<i>С использование счетов класса 8</i>		
Начислена амортизация основных средств	831	131
Начислена амортизация прочих необоротных материальных активов	832	132
Начислена амортизация нематериальных активов	833	133
Списывается амортизация основных средств	23	831
Списывается амортизация прочих необоротных материальных активов	23	832
Списывается амортизация нематериальных активов	23	833
<i>Без использования счетов класса 8</i>		
Начислена амортизация основных средств	23	131
Начислена амортизация прочих необоротных материальных активов	23	132
Начислена амортизация нематериальных активов	23	133

Одним из основных видов потерь в производстве является брак продукции. **Браком** считаются изделия или работы, которые не отвечают установленным требованиям и не пригодны для использования

по прямому назначению (неисправимый, окончательный брак) либо требуют дополнительной обработки (исправимый брак). К неисправимому браку относят изделия или работы, исправление которых технически возможно, но экономически не выгодно.

По месту обнаружения брак делится на **внутренний** (выявленный на предприятии до отправки продукции заказчику) и **внешний** (выявленный у заказчика).

Внешний окончательный брак оценивается по фактической производственной себестоимости забракованных изделий с добавлением расходов на отправку, демонтаж и возврат этих изделий. Стоимость забракованных изделий восстанавливается на счет 23 "Производство" сторнированием операций по отгрузке продукции.

Синтетический учет брака в производстве (кредит счета 24) ведется в "Журнале 5".

Аналитический учет брака ведется по цехам, видам изделий и статьям калькуляции.

Брак продукции, его себестоимость и затраты на исправление отражаются в актах о браке или ведомостях.

Порядок отражений хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета по браку рассмотрен на следующем примере.

Пример 2. В механическом цехе по заказу № 30 признаны неисправимым браком по вине рабочего три детали на последней операции. Себестоимость брака составила 556 грн, в том числе:

стоимость материалов за вычетом отходов	326 грн;
заработная плата за последнюю операцию	82 грн;
ЕСВ (22 %)	18 грн;
общепроизводственные расходы	130 грн;
<hr/>	
Итого себестоимость брака	556 грн

Брак сдан на склад по цене лома на сумму 68 грн. Согласно законодательству с рабочего, допустившего брак, взыскано с заработной платы в счет частичного возмещения потерь 320 грн. Таким образом, потери от неисправимого брака составили 168 грн (556 – 68 – 320).

Кроме того, в текущем месяце были произведены расходы по исправлению брака на общую сумму 442 грн.

На основании приведенных данных составляют следующие бухгалтерские проводки (табл. 9.7).

Отражение в учете брака в производстве

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Выявлен брак в производстве	24	23	556
Брак оприходован по цене лома	209	24	68
Удержано частичное возмещение брака из заработной платы работника, допустившего брак	661	24	320
Отражены расходы по исправлению брака	24	20, 65, 661	442
Списаны расходы по браку на производство	23	24	610 (168 + 442)

Учет общепроизводственных расходов

Предприятия, которые имеют цеховую структуру, в бухгалтерском учете обобщают расходы по содержанию, обслуживанию и управлению цехом, участком и т. п. Такие расходы называются **общепроизводственными**. Общепроизводственные расходы делятся на постоянные и переменные.

К переменным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством (цехов, участков), изменяющиеся прямо (или почти прямо) пропорционально изменению объема деятельности. Они распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов) исходя из фактической мощности отчетного периода.

К постоянным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством, которые остаются неизменными (или почти неизменными) при изменении объема деятельности. Они распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов) при нормальной мощности. Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции, работ, услуг

в периоде их возникновения. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину.

На следующем примере показано распределение общепроизводственных расходов, результаты которого размещены в табл. 9.8.

Таблица 9.8

**Расчет распределения общепроизводственных расходов
на переменные и постоянные**

№ п/п	Показатели	Всего	На единицу базы распределения	Включение общепроизводственных расходов в	
				расходы на производство продукции	себестоимость реализованной продукции
1	2	3	4	5	6
1	База распределения по нормальной мощности, машино-часы	12 000	–	–	–
	Общепроизводственные расходы по нормальной мощности, грн.	13 900	–	–	–
	из них:				
2	переменные	9 730	–	–	–
3	(стр.3 гр.4 = стр.2 гр.3 : : стр.1 гр.3)	–	0,81	–	–
4	постоянные	4 170	–	–	–
5	(стр.5 гр.4 = стр.4 гр.3 : : стр.1 гр.3)	–	0,35	–	–
6	База распределения по фактической мощности, машино-часы	10 000	–	–	–
7	Фактические общепроизводственные расходы, грн	13 089	–	–	–
	из них:				
8	переменные	9 162	–	9 162	–

1	2	3	4	5	6
9	постоянные – всего (стр.7 гр.3 – стр.8 гр.3)	3 927	–	–	–
9.1	постоянные распределенные (стр.6 гр.3 х стр.5 гр.3)*	3 500	–	3 500	–
9.2	постоянные нераспределенные (стр.9 гр.3 – стр.9.1 гр.3)	427	–	–	427
	Итого	–	–	12 662	427

*Но не более суммы фактических постоянных общепроизводственных расходов.

Пример 3. База распределения – машино-часы – по нормальной мощности (по плану) – 12 000 и по фактической мощности – 10 000. Общепроизводственные расходы по плану – 13 900 грн, из них переменные – 9 730 грн и постоянные – 4 170 грн. Фактические общепроизводственные расходы за отчетный период составили 13 089 грн, в том числе: переменные – 9 162 грн и постоянные – 3 927 грн.

Предварительно следует определить величину общепроизводственных расходов по плану, приходящихся на единицу базы распределения, то есть на 1 машино-час отдельно по переменным и постоянным расходам:

переменные расходы – $9\,730 : 12\,000 = 0,81$ грн;

постоянные расходы – $4\,170 : 12\,000 = 0,35$ грн.

Далее определяют суммы общепроизводственных расходов – постоянные распределенные и постоянные нераспределенные:

постоянные распределенные – $10\,000 \times 0,35 = 3\,500$ грн;

постоянные нераспределенные – $3\,927 - 3\,500 = 427$ грн.

Для обобщения информации по общепроизводственным расходам в бухгалтерском учете применяется счет 91 "Общепроизводственные расходы". **По дебету** данного счета отражается сумма признанных затрат, **по кредиту** – ежемесячное, согласно соответствующему распределению, списание на счета 23 "Производство" и 90 "Себестоимость реализации".

Синтетический учет ведется в "Журнале 5". Аналитический учет ведется по местам возникновения, центрам и статьям (видам) расходов.

При отражении в учете операций по общепроизводственным расходам применяются бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 9.9.

Таблица 9.9

**Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете
общепроизводственных расходов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Начислен износ (амортизация) основных средств, необоротных материальных и нематериальных активов	91	13
Списаны производственные запасы на ремонт основных средств общепроизводственного значения	91	20
Списаны со склада инструменты, выдана со склада спецодежда, спецобувь, защитные средства	91	22
Начислена операционная арендная плата	91	685
Выполнены работы по ремонту основных средств сторонней организацией	91	631
Начислена зарплата аппарату управления цехом, работникам технического контроля и другому общепроизводственному персоналу	91	661
Отнесены на общепроизводственные расходы отчисления на социальные мероприятия	91	65
Списаны на производство переменные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы (из табл. 9.7 сумма 12 662)	23	91
Списаны на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы (из табл. 9.7 сумма 427)	90	91

Порядок формирования производственной себестоимости продукции представлен на рис. 9.2.

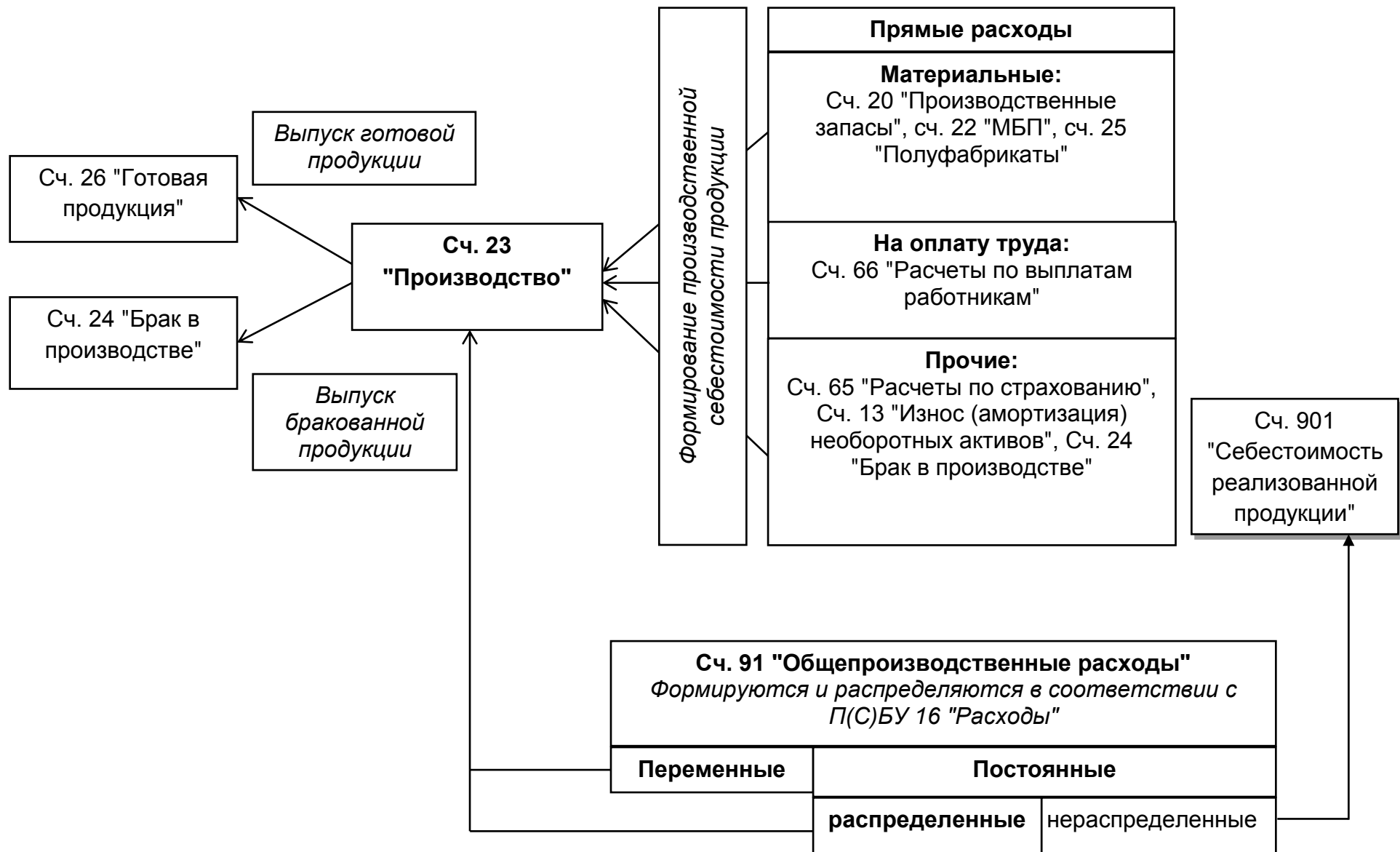


Рис. 9.2. Учет затрат производства и формирование себестоимости готовой продукции

9.4. Учет и оценка незавершенного производства.

Сводный учет затрат производства

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незаконченные работы, не принятые заказчиками, называются **незавершенным производством**, а затраты, относящиеся к ним, – затраты незавершенного производства.

Прежде чем определить затраты на выработанную и сданную на склад продукцию, необходимо отделить их от затрат, относящихся к незавершенному производству, так как в течение месяца эти затраты учитываются вместе.

Для исчисления размеров незавершенного производства необходимо учет движения остатков деталей, узлов и т. п. на всех стадиях обработки, следует периодически проверять их наличие, сопоставлять данные учета с данными инвентаризации.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчерских бюро цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

Для этого работники цеха (диспетчеры, мастера, начальники участков, бригадиры и др.) составляют инвентаризационную ведомость остатков незаконченных обработкой деталей, узлов и полуфабрикатов на каждое первое число месяца в количественном измерении и передают ее в бухгалтерию предприятия. Работники бухгалтерии производят оценку незавершенного производства.

В цехах массового и серийного производства оценка производится по нормативной или плановой себестоимости. В цехах производств с кратким технологическим циклом оценка ведется по стоимости находящегося в переработке сырья, материалов и полуфабрикатов. При индивидуальном и мелкосерийном характере производства оценку определяют по стоимости затрат на незаконченные заказы.

В цехах крупносерийного и массового производства важное значение имеет организация оперативного учета движения деталей и полуфабрикатов в производстве. Для этой цели составляется баланс движения деталей и полуфабрикатов по каждому цеху за месяц, где указывается по каждому объекту учета остаток на начало месяца, приход

и расход за месяц, остаток на конец месяца. В конце месяца фактический остаток сравнивается с данными инвентаризации.

Оценка незавершенного производства нужна для целей определения фактической себестоимости выпущенной продукции. Она определяется путем суммирования незавершенного производства на начало месяца с затратами за месяц и вычитается незавершенное производство на конец месяца. Поэтому важно правильно определить остатки в незавершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции.

Аналитический учет затрат на основное производство ведется по видам производств, по статьям расходов и видам или группам вырабатываемой продукции. На крупных производствах аналитический учет затрат может вестись по подразделениям предприятия и центрам затрат и ответственности. Он ведется на карточках, сводных листах, книгах, машинограммах по каждому объекту (изделию, заказу, группе изделий, партии и т. д.) в разрезе статей калькуляции по показателям:

остаток незавершенного производства на начало месяца;

затраты за месяц (списание в дебет счета 23 за месяц);

списание по кредиту счета 23 за месяц (на брак, на выпуск продукции, на непроизводственные счета);

остаток незавершенного производства на конец месяца.

Синтетический учет по счету 23 ведется в "Журнале 5". В третьем разделе этого "Журнала" формируются и обобщаются затраты по экономическим элементам, исходя из корреспонденции счетов:

материальные – дебет счета 23 с кредита субсчетов 22, 25 – 27, 201 – 209;

на оплату труда – дебет счета 23 с кредита субсчета 661;

на социальные мероприятия – дебет счета 23 с кредита субсчета 651;

амортизация – дебет счета 23 с кредита субсчетов 131 – 133;

прочие – дебет счета 23 с кредита счетов и субсчетов 31, 372, 377, 631, 685 и др.

В "Журнале 5" также отражается выпуск готовой продукции из производства по ее фактической себестоимости бухгалтерской проводкой: Д-т 26 – К-т 23.

Синтетический и аналитический учет расходов основной деятельности дополняется сводным учетом расходов на производство – обобщением по объектам учета затрат всех объектов за месяц с учетом изменений остатков незавершенного производства и калькулирования (определения) фактической себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Регистром такого учета является "Ведомость сводного учета затрат на производство". В "Ведомости" согласно сводным данным за месяц по всем объектам учета затрат и калькулирования в разрезе статей калькуляции отражаются такие показатели (в стоимостном выражении):

остаток незавершенного производства на начало месяца (из аналогичной ведомости за прошлый месяц);

затраты за отчетный месяц (списание в дебет счета 23 за месяц);

итога затрат с остатком;

списано за месяц себестоимость окончательного брака (дебет счета 24 с кредита счета 23);

списано за месяц недостач незавершенного производства (по данным учета);

списано себестоимость выпущенной продукции (определяется по отдельному расчету);

остаток незавершенного производства на конец месяца (определяется инвентаризацией и оценкой).

Фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг определяется по расчету:

$$\begin{array}{l}
 \text{Фактическая} \\
 \text{себестоимость} \\
 \text{выпущенной} \\
 \text{продукции}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{НЗП} \\
 \text{на начало} \\
 \text{месяца}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Затраты} \\
 \text{за отчетный} \\
 \text{месяц}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{НЗП} \\
 \text{на конец} \\
 \text{месяца}
 \end{array}
 \quad (9.1)$$

Сводный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции ведется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному вариантам.

Полуфабрикат – это часть изделия, законченная обработкой в одном или нескольких цехах и предназначенная для передачи в другое подразделение для доработки или отпуска на сторону. В большинстве отраслей движение полуфабрикатов из цеха в цех отражается

в оперативном учете диспетчерской службой цеха (составление баланса движения полуфабрикатов). Такой вариант учета называется бесполуфабрикатным, так как движение полуфабрикатов в бухгалтерском учете не отражается.

В отдельных отраслях движение полуфабрикатов отражается на счетах бухгалтерского учета (**полуфабрикатный вариант** сводного учета). Для этой цели применяется ранее известный счет 25 "Полуфабрикаты".

Бухгалтерские проводки при полуфабрикатном методе учета представлены в табл. 9.10.

Таблица 9.10

Основные бухгалтерские проводки по отражению в учете полуфабрикатов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Передача полуфабрикатов из цеха в цех	23	23
Передача полуфабрикатов из цеха на склад	25	23
Передача полуфабрикатов со склада в производство	23	25
Реализация полуфабрикатов на сторону	901	25

Полуфабрикаты собственного производства оцениваются по фактической, плановой, нормативной себестоимости или отпускным (договорным) ценам.

9.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Методом учета затрат основной деятельности и калькулирования себестоимости продукции называется совокупность приемов организации документирования и отражения в учете производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции. Применение определенного метода зависит от технологии и организации производства.

Простой метод применяется в отраслях, где выпускается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство или оно имеет

незначительную величину, которой можно пренебречь при расчетах (добывающая промышленность, электростанции, энергетические цеха предприятий). Суть этого метода состоит в том, что себестоимость всей продукции определяется прямым суммированием всех затрат за месяц. Себестоимость единицы продукции определяется делением всей суммы затрат на количество произведенной продукции. Все затраты, как правило, прямые.

Попередельный метод применяется в производствах, где исходный материал на стадиях технологического процесса проходит ряд стадий, фаз, переделов (металлургическое производство, химическая, текстильная промышленность). При этом методе учета затрат ведется по калькуляционным статьям расхода в разрезе видов или групп продукции по переделам. Как правило, применяется попередельный вариант сводного учета расходов и калькулирования себестоимости продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а внутри передела – по видам продукции; косвенные – в целом по производству с распределением между переделами в установленном порядке. Себестоимость определяется по каждому переделу, а по видам продукции внутри передела – коэффициентным методом или способом исключения затрат на побочную продукцию.

Показный метод применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета и калькулирования является заказ, открываемый на отдельное изделие или работу. На основании заказа открывается карточка аналитического учета затрат на производство, в которой отражаются затраты и определяется себестоимость заказа прямым суммированием затрат. Незавершенное производство определяется суммированием затрат по незаконченным заказам.

Нормативный метод применяется, как правило, в крупносерийных и массовых производствах. В основу этого метода положено составление нормативных калькуляций себестоимости отдельных изделий по статьям калькуляции. Нормативные калькуляции составляются на основании действующих норм расхода материальных, трудовых и других ресурсов. Отдельно ведется учет отклонений от норм и изменений норм. Фактическая себестоимость продукции определяется по расчету: затраты по нормам, плюс (минус) отклонения от норм, плюс (минус) изменения норм. Применение нормативного метода позволяет организовать опера-

тивный контроль за себестоимостью продукции и в конечном итоге – за формированием финансового результата деятельности предприятия за отчетный период.

9.6. Оценка и учет готовой продукции

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции происходит ежедневно (выпуск, отпуск и отгрузка покупателям), поэтому для текущего учета необходима условная оценка готовой продукции. Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется или по плановой производственной себестоимости, или по продажным (рыночным) ценам. Любая из выше перечисленных видов оценок готовой продукции в конце месяца должна быть доведена до фактической себестоимости путем расчета сумм и процентов отклонений. Варианты оценки готовой продукции приведены в табл. 9.11.

Таблица 9.11

Варианты оценки готовой продукции при производстве

Варианты оценки	Порядок оценки
1	2
По фактической производственной себестоимости	Фактическая производственная себестоимость складывается из затрат (прямых статей затрат), связанных с изготовлением готовой продукции в отчетном периоде. Определение затрат на производство готовой продукции включает стоимостную оценку использованных природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и т. д.
По плановой (нормативной) производственной себестоимости	Представляет собой расчет себестоимости единицы продукции, который составляется по соответствующим статьям расходов. Затраты на производство определяются согласно технически обоснованным нормам расхода соответствующих ресурсов и их цен. При этом варианте определяются и учитываются отдельно отклонения фактической себестоимости от нормативной за каждый отчетный месяц, что обеспечивает единство оценки готовой продукции в текущем учете и отчетности. Вместо нормативной себестоимости может применяться любая учетная стоимость

1	2
По продажным (рыночным) ценам	Этот вариант можно рассматривать как разновидность второго варианта. Он применяется при относительной стабильности цен

Отклонения показывают экономию или перерасход (прибыль или убыток), допущенные предприятием, и поэтому характеризуют результаты его работы в процессе производства. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция, и записываются сторно – экономия (прибыль) или обычной записью – перерасход (убыток).

Пример 4. Предприятие текущий учет движения готовой продукции ведет по продажным ценам. В течение месяца было выпущено и оприходовано на склад готовой продукции по продажным ценам на сумму 624 200 грн. По итогам месяца была определена фактическая себестоимость выпущенной продукции, которая составила 595 320 грн. Отклонение (нереализованная прибыль) составила 28 880 грн (624 200 – 595 320). В бухгалтерском учете следует составить бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 9.12.

Таблица 9.12

Бухгалтерские проводки по отражению себестоимости готовой продукции

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Готовая продукция основного производства оприходована на склад по договорным ценам	26	23	624 200
Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по продажным ценам	26	23	28 880

Важное значение для правильной организации учета готовой продукции имеет разработка ее номенклатуры – перечня наименований видов изделий, вырабатываемых данным предприятием. За основу его

составления берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт). Номенклатурный номер может иметь разное количество цифр.

Номенклатурой пользуются следующие службы предприятия:

диспетчерская – для контроля за выполнением графика выпуска изделий;

цехи – для контроля за ассортиментом выпуска и для выписывания накладных при сдаче готовых изделий на склад;

отдел сбыта – для контроля за возможностью выполнения договорных поставок;

бухгалтерия – для аналитического учета и составления сводок и отчетов.

Выпущенная готовая продукция переходит из сферы производства в сферу обращения. Этот процесс фиксируется в первичных документах – приемо-сдаточных накладных, актах, ведомостях, планах-картах и др.

Учет выпуска готовой продукции находится под постоянным контролем бухгалтерии предприятия, так как его ритмичность обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации и всех расчетов и выплат. Ежедневно документы на выпуск готовой продукции поступают в бухгалтерию, которая ведет количественный натуральный учет выпуска по видам изделий. По окончании месяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановым, продажным ценам и по фактической себестоимости. По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы предприятия в процессе производства – экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Здесь же выпуск расценивается и по отпускным (продажным, договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

Бухгалтерская запись по выпуску из производства готовой продукции: Д-т 26 – К-т 23 – отражается в "Журнале 5".

Пример 5. Реализованная покупателям готовая продукция списывается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, которая определяется расчетным путем в следующей последовательности (табл. 9.13).

Оценка реализованной готовой продукции, грн

Показатели	Готовая продукция по учетным ценам	Готовая продукция по фактической себестоимости	Отклонение
Остаток на начало месяца	70 000	65 515	-4 485
Выпущено из производства	435 100	432 800	-2 300
Итого с остатком	5 105 100	498 315	-6 785
Отношение фактической себестоимости к стоимости по учетным ценам	$\frac{498\,315 \times 100\%}{505\,100} = 98,66\%$		
Реализовано за месяц	440 250	434 351	-5 899
Остаток на конец месяца	64 850	63 964	-886

Таким образом, фактическая себестоимость реализованной готовой продукции составила 434 351 грн.

Процентное отношение фактической себестоимости всей продукции к ее учетной (плановой) себестоимости используется бухгалтерией и для расчета фактической себестоимости продукции, числящейся в остатках на конец месяца. Остаток на конец месяца по фактической себестоимости необходим для последующей сверки с Главной книгой, а с книгами учета остатков складов сверяется остаток по учетным ценам.

По приведенным данным таблицы можно составить бухгалтерские проводки по учету выпуска и реализации готовой продукции на предприятии (табл. 9.14).

Таблица 9.14

Бухгалтерские проводки по отражению в учете выпуска и реализации готовой продукции

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Оприходована готовая продукция на склад по учетным ценам	26	23	435 100

1	2	3	4
Отражено отклонение фактической себестоимости готовой продукции от стоимости ее в учетных ценах	26	23	-2 300
Отгружена продукция покупателям по учетным ценам без НДС	36	701	440 250
На сумму НДС	36	701	88 050
Списывается фактическая себестоимость реализованной готовой продукции	901	26	434 351

Учет готовой продукции на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу, то есть на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка складского учета материалов (форма М-12). По мере поступления и отгрузки готовых изделий кладовщик на основе документов записывает в карточках их количество (приход, расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер ежедневно принимает от кладовщика документы за истекшие сутки (приемо-сдаточные накладные, товарно-транспортные накладные и др.) и проверяет правильность записей в карточках складского учета, подтверждая их своей подписью.

На основании карточек складского учета материально-ответственное лицо ежемесячно на дату баланса заполняет ведомость учета остатков готовых изделий в разрезе номенклатурных номеров изделий, количества единиц измерения и передает ее в бухгалтерию. Бухгалтер производит таксировку остатков по учетным ценам и сверяет с данными бухгалтерского учета.

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность затрат и себестоимости продукции.
2. Виды и значение калькуляции в управлении себестоимостью продукции предприятия и ценообразованием.
3. Состав затрат производства и их классификация.
4. Организация учета прямых расходов.
5. Сущность методов контроля за использованием сырья и материалов в производстве.

6. Порядок включения материальных затрат и расходов на оплату труда в себестоимость продукции.
7. Учет прочих прямых расходов.
8. Состав, порядок учета и методы распределения общепроизводственных расходов.
9. Учет брака в производстве, порядок определения потерь от брака и их включение в себестоимость продукции.
10. Учет полуфабрикатов в производстве.
11. Учет и оценка незавершенного производства.
12. Организация сводного учета затрат на производство.
13. Сущность методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
14. Особенности оценки и отображения в учете готовой продукции.

Тестовые задания для проверки знаний

1. *Основные принципы формирования себестоимости продукции определены в национальном стандарте:*

- а) П(С)БУ 9;
- б) П(С)БУ 11;
- в) П(С)БУ 16.

2. *Не являются статьей калькуляции следующие затраты:*

- а) отчисления на социальное страхование;
- б) амортизация необоротных активов;
- в) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

3. *По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты делятся на:*

- а) прямые и косвенные;
- б) прямые и комплексные;
- в) косвенные и комплексные.

4. *По периодичности возникновения затраты делятся на:*

- а) текущие и единовременные;
- б) постоянные и единовременные;
- в) переменные и постоянные.

5. По отношению к объему производства затраты делятся на:

- а) текущие и единовременные;
- б) постоянные и единовременные;
- в) переменные и постоянные.

6. Не являются элементами затрат следующие расходы:

- а) топливо и энергия на технологические цели;
- б) материальные затраты;
- в) амортизация необоротных активов.

7. Какой из перечней счетов бухгалтерского учета, на которых обобщается информация о затратах на производство, является наиболее полным:

- а) 23, 24, 25, 26, 901, 903, 91;
- б) 23, 24, 25, 26, 901, 91;
- в) 23, 24, 25, 901, 903, 91.

8. Синтетический учет затрат на производство ведется в:

- а) "Журнале 4";
- б) "Журнале 5";
- в) "Журнале 6".

9. Информация о себестоимости реализованной продукции, работ, услуг обобщается на субсчетах:

- а) 901, 903;
- б) 901, 902;
- в) 902, 903.

10. Для учета затрат по экономическим элементам предназначены счета бухгалтерского учета:

- а) класса 7;
- б) класса 8;
- в) класса 9.

11. Расход материалов сверх установленных норм при применении метода сигнального документирования оформляется:

- а) инвентаризационной ведомостью;
- б) актом-требованием;
- в) картой раскроя материала.

12. *Расход материалов сверх установленных норм при применении метода партионного раскроя оформляется:*

- а) инвентаризационной ведомостью;
- б) актом-требованием;
- в) картой раскроя материала.

13. *В состав общепроизводственных расходов не включаются:*

- а) недостачи материалов на складах предприятия;
- б) недостачи незавершенного производства в цехах;
- в) недостачи и потери запасов в цехах в пределах норм естественной убыли.

14. *Учет брака в производстве ведется на синтетическом счете:*

- а) 23;
- б) 24;
- в) 28.

15. *К незавершенному производству не относится продукция:*

- а) прошедшая все стадии обработки, принятая ОТК, находящаяся в кладовых цеха;
- б) прошедшая все стадии обработки, принятая ОТК и сданная на склад сбыта;
- в) прошедшая все стадии обработки, не принятая ОТК и находящаяся на складе сбыта.

16. *Сводный учет затрат не может вестись с использованием варианта:*

- а) полуфабрикатного;
- б) бесполуфабрикатного;
- в) простого.

17. *Текущий (ежедневный) учет движения готовой продукции не может вестись:*

- а) по плановой производственной себестоимости;
- б) по фактической производственной себестоимости;
- в) по договорным ценам предприятия.

18. Бухгалтерские записи по выпуску готовой продукции отражаются в:

- а) "Журнале 4";
- б) "Журнале 5";
- в) "Журнале 6".

10. Учет расходов будущих периодов

10.1. Понятие и состав расходов будущих периодов

Довольно часто, занимаясь хозяйственной деятельностью, предприятиям приходится в отчетном периоде осуществлять расходы, которые относятся к будущим периодам, например:

связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности;

связанные с освоением новых производств и агрегатов;

уплаченные авансом арендные платежи;

на оплату страхового полиса;

на подписку на газеты, журналы, периодические и справочные издания;

на оплату патентов (торговых патентов) и др.

10.2. Оценка и учет расходов будущих периодов

Для учета таких расходов предприятия используют счет 39 "Расходы будущих периодов", **по дебету** которого отражается накопление расходов будущих периодов, а **по кредиту** – их списание (распределение) и включение в состав расходов отчетного периода.

Основанием для отражения операций по расходам будущих периодов являются первичные документы, к которым следует отнести расчет (справку) бухгалтерии, накладную, счет, расходный кассовый ордер, требование, акт на выполненные работы и др.

Списание (распределение) расходов будущих периодов осуществляется в зависимости от количества месяцев, к которым они относятся, периодов работы сезонного предприятия, количества выпуска новых видов продукции и т. д.

Сумма расходов будущих периодов, подлежащая списанию на расходы отчетного периода, определяется бухгалтером и оформляется

расчетом. В расчете следует указать конкретный вид расходов, метод определения суммы для списания, наименование и номер документа, который служит основанием для включения в расходы отчетного периода.

Пример 1. Предприятие произвело годовую подписку специальной экономической и технической литературы на общую сумму 3 240 грн. Денежные средства перечислены с текущего счета в прошлом году и зачислены на счет "Расходов будущих периодов". В текущем году ежемесячно подлежит списанию на расходы 270 грн (3 240:12). В учете следует отразить эти операции такими проводками:

перечислены денежные средства за оформление подписки специальной экономической и технической литературы:

Д-т 39 – К-т 311 3 240 грн;

списана часть расходов будущих периодов (ежемесячно) на административные расходы:

Д-т 92 – К-т 39 270 грн.

Пример 2. Сахарным заводом № 1 на ремонт было израсходовано всех видов средств 244 720 грн, в том числе:

стоимость материалов – 75 500;

запасных частей – 25 200;

заработной платы – 51 000;

ЕСВ – 11 220;

электроэнергии, полученной со стороны – 8 600;

услуг подрядных организаций – 73 200.

Данные хозяйственные операции отразятся на счетах учета бухгалтерскими проводками, представленными в табл. 10.1.

Таблица 10.1

Бухгалтерские проводки по отражению в учете расходов будущих периодов, связанных с ремонтом

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Списаны израсходованные материалы	39	201	75 500
Списаны израсходованные запчасти	39	207	25 200

1	2	3	4
Начислена зарплата рабочим занятых ремонтом	39	661	51 000
Начислены взносы на социальное страхование	39	65	11 220
Списана электроэнергия, полученная со стороны	39	631	8 600
Отражены работы по ремонту выполненные подрядными организациями без НДС	39	631	73 200
Отражено ежемесячное списание расходов будущих периодов	91	39	40 787

Учитывая то, что завод работает в сезонном режиме (переработка сахарной свеклы производится в течение шести месяцев) расходы на ремонт были отнесены на счет 39 "Расходы будущих периодов". Ежемесячная сумма списания затрат по ремонту на общепроизводственные расходы в период переработки сахарной свеклы составила 40 787 грн (244 720:6).

Пример 3. Предприятие-арендатор перечислило арендодателю арендную плату за три месяца вперед в сумме 14 400 грн. Помещение арендуется под офис фирмы. Ежемесячно фирмой списываются расходы по аренде на административные расходы в сумме 4 000 грн (12 000:3). В бухгалтерском учете фирмы эти операции отражаются бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 10.2.

Таблица 10.2

Бухгалтерские проводки по отражению в учете расходов будущих периодов, связанных с арендной платой

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
Перечислена арендная плата авансом	371	311	14 400
Арендная плата списана на расходы будущих периодов	39	371	12 000
Начислен налоговый кредит по НДС	641	371	2 400
Списывается ежемесячно арендная плата на административные расходы	92	39	4 000

Пример 4. Промышленное предприятие провело подготовку и освоение производства нового вида продукции – кондиционер бытовой – и понесло расходов на общую сумму 53 590 грн. В течение 24 месяцев планируется выпуск нового изделия 3 500 шт, в том числе по этапам:

I этап – 2 месяца – по 50 шт.;

II этап – 4 месяца – по 100 шт.;

III этап – 6 месяцев – по 150 шт.;

IV этап – 12 месяцев – по 175 шт.

В этом случае в себестоимость выпускаемых бытовых кондиционеров следует ежемесячно включать расходы на их подготовку и освоение производства в сумме, приходящейся на соответствующий их выпуск. Для этого определяют сумму расходов на 1 кондиционер, выпуск которого предусмотрен планом. Она составляет 15,31 грн (53 590:3 500).

Следовательно, в каждом отчетном месяце по этапам списание расходов следует производить в таких размерах:

в первом этапе – 765,5 грн (15,31 x 50);

во втором этапе – 1 531 грн (15,31 x 100);

в третьем этапе – 2 296,5 грн (15,31 x 150);

в четвертом этапе – 2 679,25 грн (15,31 x 175).

Ежемесячное списание сумм расходов на подготовку и освоение производства новых видов изделий в учете отражается бухгалтерской проводкой: Д-т 23 – К-т 39.

Аналитический учет расходов будущих периодов ведется на дополнительно присвоенных субсчетах к счету 39 с наименованием видов расходов. Синтетический учет расходов будущих периодов ведется в "Журнале 5" или 5А.

Вопросы для самоконтроля

1. Сущность расходов будущих периодов.
2. Отражение в учете расходов будущих периодов.
3. Распределение расходов будущих периодов и их включение в расходы текущего периода.

Тестовые задания для проверки знаний

1. К расходам будущих периодов не относятся:

- а) расходы, связанные с освоением новых производств и агрегатов;
- б) уплаченные авансом арендные платежи;
- в) аванс, перечисленный за продукцию поставщику.

2. Учет расходов будущих периодов ведется на счете:

- а) 69;
- б) 39;
- в) 23.

3. Синтетический учет расходов будущих периодов ведется в:

- а) "Журнале 3";
- б) "Журнале 6";
- в) "Журнале 5".

4. Списание авансом оплаченной арендной платы на расходы будущих периодов отражается проводкой:

- а) Д-т 371 – К-т 311;
- б) Д-т 39 – К-т 371;
- в) Д-т 39 – К-т 311.

5. Списание расходов будущих периодов на административные расходы предприятия отражается проводкой:

- а) Д-т 92 – К-т 39;
- б) Д-т 92 – К-т 69;
- в) Д-т 39 – К-т 92.

Условные сокращения

- МБП – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.
МВРУ – Межбанковский валютный рынок Украины.
МНМА – малоценные необоротные материальные активы.
НБУ – Национальный банк Украины.
НДС – налог на добавленную стоимость.
НКУ – Налоговый кодекс Украины.
НМА – нематериальные активы.
ОТК – отдел технического контроля.
П(С)БУ – Положение (стандарт) бухгалтерского учета.
ПФГ – промышленно-финансовая группа.
ТЗР – транспортно-заготовительные расходы.

Рекомендованная литература

1. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін. ; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – 912 с.

2. Волкова І. А. Фінансовий облік – 1 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.

3. Инструкция об использовании Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций № 291 от 30.11.1999 г. // Все о бухгалтерском учете. – 2008. – № 27. – С. 6–64.

4. Маляревский Ю. Д. Финансовый учет : учеб. пособ. / Ю. Д. Маляревский, П. С. Тютюнник. – Х. : ИД. "ИНЖЭК", 2003. – 288 с.

5. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету денежных средств и дебиторской задолженности по учебной дисциплине "Финансовый учет-1" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская и др. ; под ред. Маляревского Ю. Д. – Х. : Изд. ХНЭУ им. С. Кузнеця, 2014. – 48 с.

6. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету запасов по учебной дисциплине "Финансовый учет-1" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская и др. ; под ред. Маляревского Ю. Д. – Х. : Изд. ХНЭУ им. С. Кузнеця, 2014. – 48 с.

7. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету основных средств по учебной дисциплине "Финансовый учет-1" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская и др. ; под ред. Маляревского Ю. Д. – Х. : Изд. ХНЭУ им. С. Кузнеця, 2014. – 48 с.

8. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 // Баланс. – 2001. – № 5. – С. 2–9.

9. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2010. – 629 с.

10. Тютюнник П. С. Финансовый учет : конспект лекций / П. С. Тютюнник, Ю. Д. Маляревский. – Ч. 1. – Х. : ХГЭУ, 2003. – 104 с.
11. Тютюнник П. С. Финансовый учет : конспект лекций. / П. С. Тютюнник, Ю. Д. Маляревский. – Ч. 2 – Х. : ХГЭУ, 2003. – 100 с.
12. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Л. Микитюк та ін.; за заг. ред. Я. Д. Крупка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Кондор-Видавництво, 2013. – 551 с.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua.
16. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/>.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO21.aspx>.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx>.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx>.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO28.aspx>.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи утримувані для продажу та припинена діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO27.aspx>.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx>.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO31.aspx>.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO12.aspx>.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO13.aspx>.

30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kiev.rada.gov.ua.

31. Про затвердження Змін до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова правління Національного банку України від 29.04.2009 р. № 252 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0448-09>.

32. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.

33. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах : Постанова правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492

(зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

34. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.

35. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

36. Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів : Наказ Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технологій від 27.07.95 р. № 969/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0292-95>.

37. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

38. Про обіг векселів в Україні : Закон України № 2374-III від 05.04.2001 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>.

39. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : Постанова Кабінету міністрів України від 02.02.2011 р. № 98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF>.

40. <https://i.factor.ua/rus/journals/nibu/about.html>.

41. <http://dtkk.com.ua/>.

42. <http://www.ikt.hneu.edu.ua/course/view.php?id=1108>.

43. <http://www.interbuh.com.ua/ru/>.

Содержание

Введение	3
Раздел 1. Принципы бухгалтерского учета. Учет денежных средств, дебиторской задолженности и необоротных активов.....	5
1. Основы построения финансового учета.....	5
1.1. Финансовый учет, его цель и основные принципы	5
1.2. Организация финансового учета на предприятии	8
1.3. Государственное регулирование финансового учета и отчетности.....	12
2. Учет денежных средств	15
2.1. Основные требования к учету и хранению денежных средств в кассе предприятия	15
2.2. Синтетический учет кассовых операций.....	22
2.3. Порядок открытия счетов в учреждениях банков и их учет.....	24
2.4. Первичные документы, используемые в учете банковских операций	27
2.5. Учет денежных средств в иностранной валюте	30
2.6. Учет прочих денежных средств.....	33
3. Учет дебиторской задолженности.....	39
3.1. Методологические основы учета дебиторской задолженности	39
3.2. Учет долгосрочной дебиторской задолженности	41
3.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.....	42
3.4. Учет расчетов по векселям полученным	51
3.5. Учет расчетов с разными дебиторами.....	57
4. Учет основных средств.....	71
4.1. Методологические основы учета основных средств.....	71
4.2. Оценка основных средств	75
4.3. Учет поступления основных средств. Капитальные инвестиции	76
4.4. Учет выбытия основных средств	83
4.5. Документальное оформление наличия и движения основных средств	85
4.6. Амортизация основных средств.....	90

4.7. Учет расходов на ремонт и улучшение основных средств.....	97
4.8. Отражение в учете аренды основных средств.....	100
4.9. Переоценка и уменьшение полезности основных средств ...	105
4.10. Особенности оценки и учета прочих необоротных материальных активов.....	110
5. Учет нематериальных активов.....	118
5.1. Методологические основы учета нематериальных активов..	118
5.2. Оценка нематериальных активов	121
5.3. Отражение наличия и движения нематериальных активов в первичных документах и на счетах учета.....	123
5.4. Учет амортизации нематериальных активов	128
5.5. Отражение в учете переоценки и уменьшения полезности нематериальных активов.....	129
Раздел 2. Учет запасов, финансовых инвестиций, расходов производства и будущих периодов	135
6. Учет запасов.....	135
6.1. Методологические основы учета запасов	135
6.2. Оценка и учет запасов	137
6.3. Документальное оформление наличия и движения производственных запасов. Аналитический учет производственных запасов	145
6.4. Методы оценки выбытия запасов	151
6.5. Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов	159
7. Учет текущих финансовых инвестиций	166
7.1. Методологические основы учета финансовых инвестиций... ..	166
7.2. Оценка текущих финансовых инвестиций	167
7.3. Особенности отображения в учете текущих финансовых инвестиций	171
8. Учет долгосрочных финансовых инвестиций.....	175
8.1. Виды долгосрочных финансовых инвестиций.....	175
8.2. Оценка долгосрочных финансовых инвестиций и их отражение в учете	177
9. Учет расходов производства.....	188
9.1. Методологические основы учета расходов производства	188
9.2. Классификация расходов производства. Состав производственной себестоимости продукции.....	189
9.3. Учет расходов на производство продукции.....	195

9.4. Учет и оценка незавершенного производства.	
Сводный учет затрат производства.....	214
9.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	217
9.6. Оценка и учет готовой продукции	219
10. Учет расходов будущих периодов	227
10.1. Понятие и состав расходов будущих периодов	227
10.2. Оценка и учет расходов будущих периодов.....	227
Условные сокращения	232
Рекомендованная литература.....	233

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Маляревський Юрій Дмитрович
Безкоровайна Лідія Василівна
Ольховська Віра Вікторівна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК-1

Навчально-методичний посібник
для самостійного вивчення дисципліни
для іноземних студентів напряму підготовки
6.030509 "Облік і аудит"

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *Н. І. Ганцевич*

Коректор *Т. А. Маркова*

Наведено зміст окремих тем навчальної дисципліни і методику облікових операцій, які можна використовувати для виконання практичних завдань. Кожна тема містить текст лекцій, практичні приклади, запитання для самоконтролю і тести для перевірки знань з теми. Структура навчально-методичного посібника відповідає робочій програмі навчальної дисципліни.

Рекомендовано для студентів напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит".

План 2016 р. Поз. № 2-НП.

Підп. до друку 04.11.2016 р. Формат 60 x 90 1/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Ум.-друк. арк. 15,0. Обл.-вид. арк. 18,75. Тираж 400 пр. Зам. № 214.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.