

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

**Г.О. Король, Р.Б. Сокольська,
Т.В. Акімова, В.Д. Зелікман**

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

*Затверджено Вченою радою НМетАУ
як навчальний посібник
Протокол №4 від 22.06.2020 р.*

Дніпро НМетАУ 2020

УДК 657(07)

Фінансовий облік I: Навч. посібник / Г.О. Король, Р.Б. Сокольська, Т.В. Акімова, В.Д. Зелікман. – Дніпро: НМетАУ, 2020. – 192 с.

Розглянуті нормативна база, умови ведення фінансового обліку в Україні, порядок обліку грошових коштів, основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, запасів, а також облік витрат виробництва та випуску готової продукції. Наведена література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів спеціальності 071 – облік і оподаткування (бакалаврський рівень) усіх форм навчання.

Іл. 20. Табл. 29. Бібліогр.: 29 найм.

Укладачі: Г.О. Король, канд. екон. наук, проф.
Р.Б. Сокольська, канд. екон. наук, доц.
Т.В. Акімова, канд. екон. наук, доц.
В.Д. Зелікман, канд. техн. наук, доц.

Відповідальний за випуск К.Ф. Ковальчук, д-р екон. наук, проф.

Рецензенти: М.С. Пашкевич, д-р екон. наук, проф.
(НТУ “Дніпровська політехніка”)
В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.
(Полтавська державна аграрна академія)

© Король Г.О., Сокольська Р.Б.,
Акімова Т.В., Зелікман В.Д., 2020

© Національна металургійна
академія України, 2020

ВСТУП

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин є надання усім зацікавленим суб'єктам надійної, своєчасної та корисної інформації про діяльність підприємств і організацій. Саме це завдання і вирішує система фінансового обліку, у якій накопичується та узагальнюється інформація про усі активи підприємства, зобов'язання та власний капітал, формуються відомості щодо господарських процесів, доходів, витрат, фінансових результатів і руху грошових коштів. Якісне ведення фінансового обліку дозволяє отримувати інформацію, яка забезпечуватиме прийняття адекватних рішень стосовно певного підприємства. Тому у сучасних умовах підвищуються вимоги до кваліфікації бухгалтерів, що здійснюють ведення обліку на підприємстві, зокрема, до їх знань з фінансового обліку.

В результаті вивчення дисципліни «Фінансовий облік I» студент повинен зрозуміти суть, мету та основні особливості фінансового обліку, придбати знання, уміння і навички ведення фінансового обліку активів і витрат в умовах господарської діяльності підприємства. Дана дисципліна входить до циклу обов'язкових для студентів, які навчаються на першому (бакалаврському) рівні освіти за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит» зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування. Дисципліна «Фінансовий облік I» тісно пов'язана з більшістю фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план цієї спеціальності, та має своєю основою дисципліну «Бухгалтерський облік», знання з якої необхідні для успішного засвоєння фінансового обліку.

За змістом дисципліна «Фінансовий облік I» складається з восьми тем, які викладено у восьми розділах даного навчального посібника. Проте опанування дисципліни «Фінансовий облік I» передбачає постійне вивчення нормативних матеріалів та законодавчих актів з різних питань, що стосуються організації та ведення фінансового обліку в Україні, а також вимагає регулярного ознайомлення з фаховою інформацією у спеціалізованих періодичних друкованих виданнях та в мережі Internet.

1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1.1. Класифікація видів обліку. Поняття фінансового обліку

Традиційно у вітчизняній практиці визначалися три види обліку: оперативний, бухгалтерський, статистичний. Основні критерії їх розділення – це цілі, для досягнення яких здійснюється такий облік, масштаб охоплення об'єктів, що обліковуються, порядок отримання інформації та формування даних.

Метою оперативного обліку є швидке отримання інформації про господарські операції. Оперативний облік здійснюється на рівні первинних виробничих одиниць. Бухгалтерський облік спрямовано на формування поточних та підсумкових показників діяльності підприємства в цілому шляхом реєстрації та узагальнення усіх господарських операцій. Метою статистичного обліку є систематичне вивчення, узагальнення і контроль за масовими явищами, які мають важливе значення для держави. Бухгалтерський облік охоплює діяльність підприємства в цілому. Статистичний облік узагальнює показники, отримані за допомогою методів, що властиві цьому виду обліку, а також на підставі даних бухгалтерського обліку в масштабі окремих галузей, регіонів та держави в цілому. Разом з цією класифікацією, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» надає класифікацію видів обліку, яка схематично представлена на рисунку 1.1.

Передумовою змін у системі обліку на підприємствах в Україні можна вважати розвиток процесів інтеграції України до світового суспільства, зокрема, до міжнародної систему обліку та необхідність залучення іноземних інвестицій, однією з умов отримання яких є фінансова звітність, що наближена до міжнародних стандартів.

Наближення вітчизняної системи обліку до міжнародних стандартів обумовило появу та розвиток, поряд з традиційними вітчизняними видами обліку, порівняно нових його видів, властивих підприємствам країн з ринковою економікою: фінансового, управлінського та податкового. Основним критерієм розділення цих видів обліку є потреби користувачів, які використовують надану обліком інформацію.

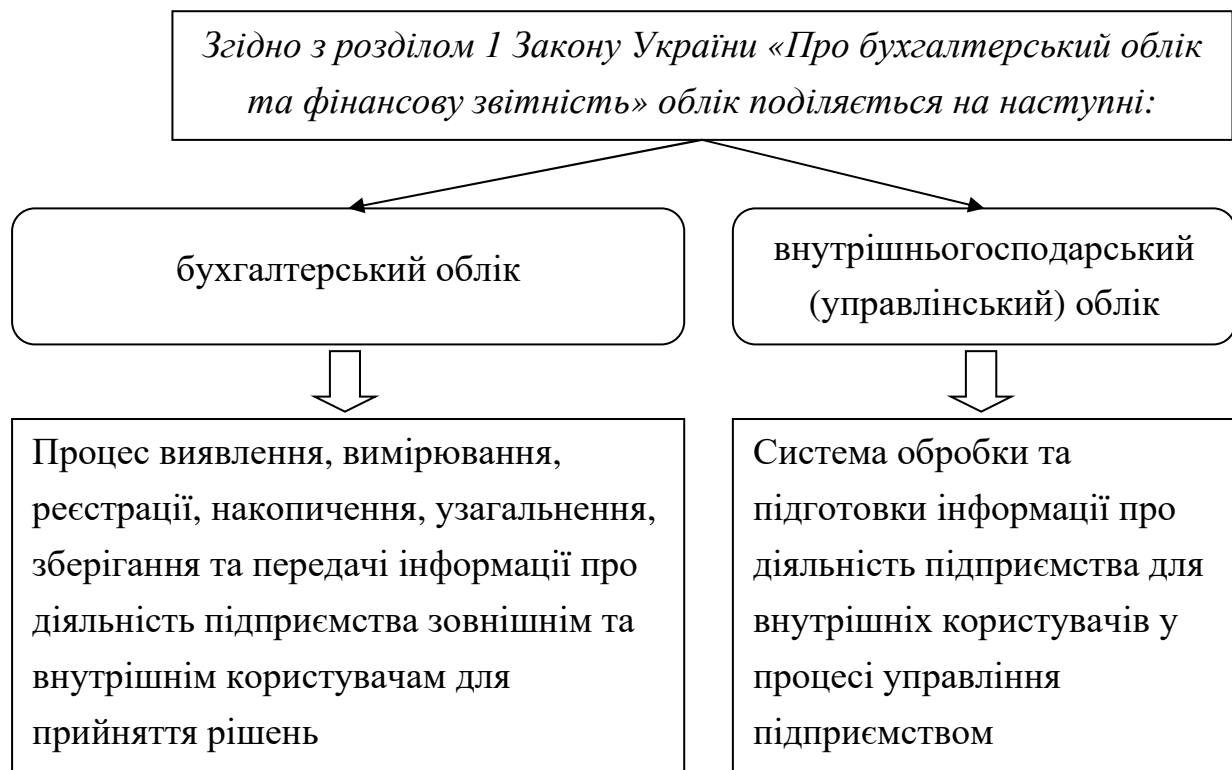


Рис. 1.1. Класифікація видів обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»

На рисунку 1.2 визначені види обліку в залежності від потреб користувачів. Як видно з рисунка 1.2, основна мета фінансового обліку – це обробка та підготовка інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Ця інформація подається у вигляді фінансової звітності.

Фінансова звітність підприємства – це сукупність бухгалтерських документів, зміст та форма яких визначається відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та які містять в узагальненому вигляді інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період часу для надання зовнішнім користувачам, які мають приймати на підставі отриманої інформації управлінські рішення стосовно даного підприємства.

Користувачі фінансової звітності – фізичні та юридичні особи, які потребують інформацію про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень.



Рис. 1.2. Види обліку в залежності від потреб користувачів

Основними елементами фінансових звітів, за якими ведеться фінансовий облік, є: доходи, витрати, активи, зобов'язання, власний капітал, інвестиції власників та виплати власникам.

Структура фінансової звітності наведена на рисунку 1.3.

Необхідно також, відзначити, що фінансовий облік суворо регламентовано. Він ведеться з дотримання вимог, встановлених державними органами України.

СТРУКТУРА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ					
Форма 1	Форма 2	Форма 3/3н	Форма 4	Форма 5	Форма 6
Баланс (звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки до річної фінансової звітності	Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»

Рис. 1.3. Структура фінансової звітності

1.2. Нормативна база фінансового обліку в Україні

Правові засади регулювання, організації, ведення фінансового обліку в Україні визначені «Законом України про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести облік господарської діяльності та подавати фінансову звітність.

Державне регулювання фінансового обліку в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Регулювання питань методології фінансового обліку здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні **положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО)** та інші нормативно-правові акти щодо ведення фінансового обліку. Закон про бухгалтерський облік вказує, на те, що національні П(С)БО є основним нормативно-правовим документом у системі регулювання фінансового обліку, який визначає принципи та методи ведення обліку, що не суперечать міжнародним стандартам.

Питання фінансового обліку, які не охоплені чинними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, регулюються чинними на сьогодні нормативно-правовими актами в частині, що не суперечить затвердженим П(С)БО. На сьогодні в Україні діють більше 30 положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вони видані окремими збірниками та їх можливо знайти в Інтернеті. При веденні фінансового обліку згідно з П(С)БО необхідно також враховувати вимоги інших нормативних документів Міністерства фінансів України.

Основні з них:

- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджений Міністерством фінансів України від 31.11.99 р. №291;
- Інструкція про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена Міністерством фінансів України від 31.11.99 р. №291;
- Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України від 29.12.2000 р. №356;
- Наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. №1213 «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій» та інші.

1.3. Організація фінансового обліку

Фінансовий облік ведеться на підприємстві з моменту його створення до моменту ліквідації.

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

Підприємство самостійно:

- обирає форму організації фінансового обліку (бухгалтерська служба, послуги спеціаліста з фінансового обліку, централізована бухгалтерія або аудиторська фірма, ведення обліку власником або керівником);

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський (фінансовий) облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

- визначає облікову політику.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Її розробка – дуже трудомісткий та відповідальний процес, оскільки підприємству певний час належить працювати та обліковувати свої активи та зобов'язання відповідно до розробленої ним облікової політики. Розроблена облікова політика підприємства фіксується та затверджується Наказом про облікову політику, який повинен бути підготовлений на момент створення підприємства.

Сутність облікової політики можна відобразити за допомогою схеми, наведеної на рисунку 1.4.

Підставою для фінансового обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА – це сукупність:

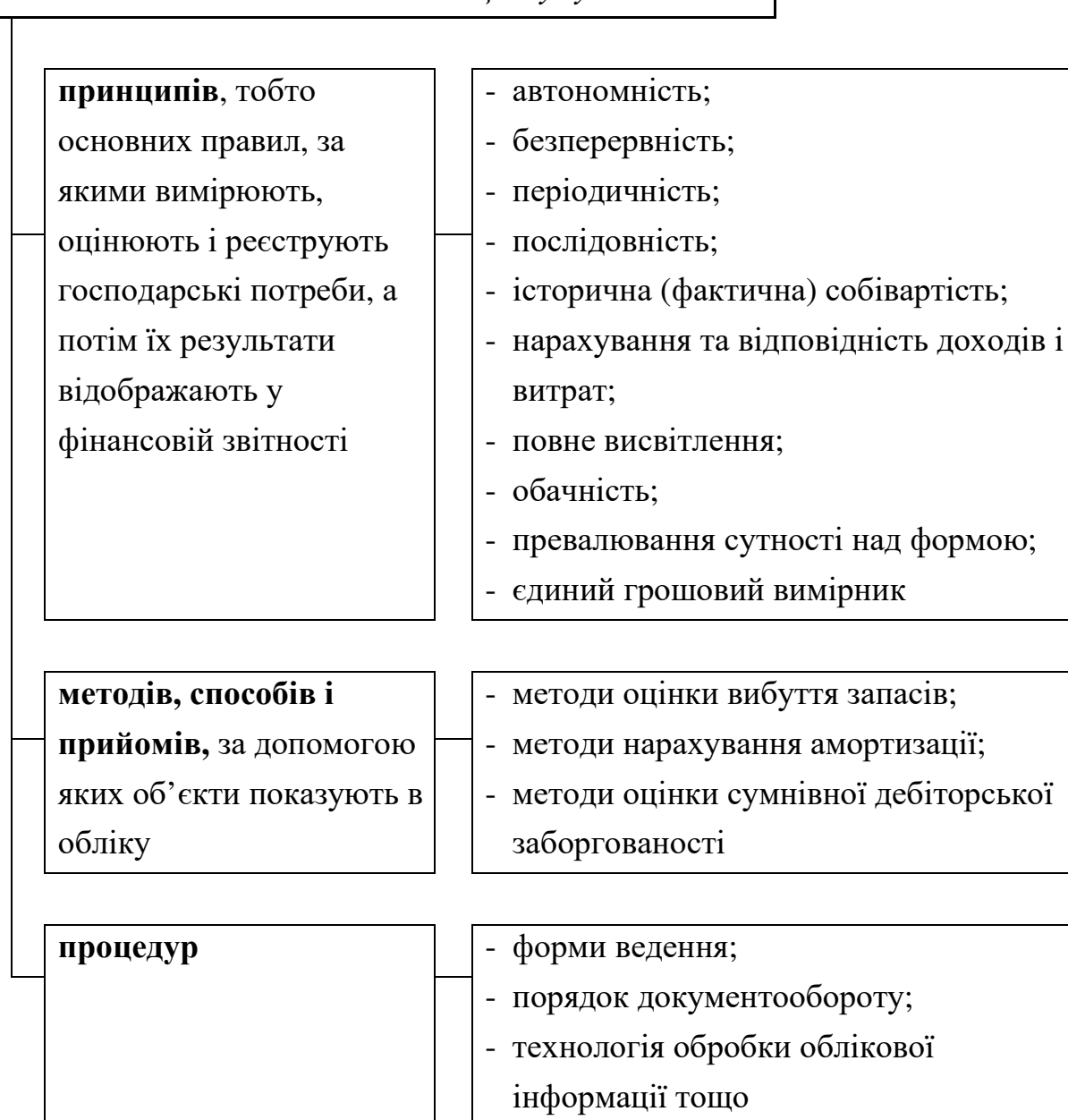


Рис. 1.4. Сутність облікової політики

Для забезпечення достовірності даних фінансового обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з чинним законодавством.

1.4. Концептуальні основи фінансового обліку

Концептуальні основи фінансового обліку охоплюють такі основні питання:

- мета фінансового обліку та фінансових звітів;
- якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- основні принципи фінансового обліку та підготовки фінансових звітів.

Усі ці поняття визначені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Як вже вказувалось, метою ведення фінансового обліку є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів шляхом формування фінансової звітності. Ця інформація, повинна мати ряд якісних характеристик. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає ці характеристики наступним чином:

- **дохідливість** – інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути зрозумілою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- **доречність** – фінансова звітність має містити тільки доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні і майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому;

- **достовірність** – інформація, наведена у фінансових звітах, достовірна, якщо вона не містить помилок та викривлень, що здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- **порівнянність** – фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди часу або фінансові звіти різних підприємств.

Наступним питанням концептуальних основ фінансового обліку є **основні принципи**, на яких ґрунтується бухгалтерський та фінансовий види обліку:

- **принцип автономності підприємства**, згідно якого кожне

підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися в обліку та фінансовій звітності підприємства;

- **принцип безперервності діяльності**, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- **принцип періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

- **принцип послідовності**, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики, зміна якої можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована;

- **принцип історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- **принцип нарахування та відповідності доходів і витрат**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів; при цьому доходи та витрати відображаються в фінансовому обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (для порівняння: у податковому обліку валові доходи і витрати відображаються по першій події, у цьому і полягає одна з причин виникнення різниці між фінансовим та податковим прибутком);

- **принцип повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **принцип обачності**, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів;

- **принцип превалювання сутності над формою**, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- *принцип єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій в обліку та фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

1.5. Методи, предмет і об'єкти фінансового обліку

Метод фінансового обліку – це сукупність способів і прийомів, які забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації.

Фінансовий облік застосовує, в основному, *специфічний метод бухгалтерського обліку*, який складається з чотирьох пар елементів методу бухгалтерського обліку:

- документування та інвентаризація;
- оцінка та калькулювання;
- система рахунків та подвійний запис;
- балансове узагальнення та фінансова звітність.

Предметом фінансового обліку, як і бухгалтерського, є фінансово-господарська діяльність підприємства. Фінансово-господарська діяльність підприємства відображається в обліку за допомогою його *об'єктів*:

- *активи* – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому;
- *зобов'язання* – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;
- *власний капітал* – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;
- *доходи* – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);
- *витрати* – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);
- *фінансовий результат* – доходи звітного періоду за вирахуванням витрат, що були понесені для отримання цих доходів.

2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1. Облік готівкових грошових коштів

У відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *грошові кошти* – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до вимоги.

Ведення касових операцій регламентується «Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України», яке прийняте постановою правління НБУ №148 від 29.12.2017 р.). Цей документ визначає готівку як грошові знаки національної валюти України (банкноти та монети), які є дійсними платіжними засобами.

Положення про ведення касових операцій складається з наступних розділів:

- а) загальні положення;
- б) порядок організації готівкових розрахунків;
- в) порядок оформлення касових операцій;
- г) порядок ведення касової книги та обов'язки касира;
- д) контроль за дотриманням порядку ведення операцій із готівкою.

У частині організації на підприємствах розрахунків готівкою Положення вимагає виконувати наступні основні правила:

- готівка отримується в касу з розрахункових рахунків в банках, а також як виручка від реалізації;
- сума готівкового розрахунку між підприємствами обмежується встановленою граничною сумою щоденного платежу окремому контрагенту;
- підприємства можуть зберігати у своїй касі готівку на кінець дня в межах затвердженої суми (ліміту каси);
- розмір ліміту каси підприємства розраховують самостійно й погоджують із банком;
- готівка, що надходить у каси підприємства, повинна вчасно й у повній сумі оприбутковуватися;
- одержання готівки з розрахункового рахунка здійснюється по грошовому чеку в межах наявних коштів, кошти витрачаються винятково на цілі, визначені у грошовому чеку;

- підприємства мають право зберігати кошти в касі понад затверджений ліміт при одержанні їх на виплату зарплати, пенсій та ін., але не більше трьох робочих днів;

- готівка підзвіт видається тільки за умови повного звіту конкретної підзвітної особи по раніш отриманих сумах;

- підзвітні особи зобов'язані надати невикористаний залишок коштів та авансовий звіт про витрату отриманих коштів:

- 1) по відрядженнях – протягом трьох робочих днів після повернення;
- 2) по господарських видатках – на наступний робочий день після одержання готівки.

Надходження готівки в касу оформлюється прибутковим касовим ордером, квитанція про прийом коштів, підписана та завірена печаткою (штампом) підприємства, видається відповідним суб'єктам. Видача готівки з каси підприємства проводиться по видаткових касових ордерах, а також по платіжних відомостях. Видача коштів здійснюється тільки особам, зазначеним у видаткових документах. Допускається одержання готівки за дорученням, оформленим у відповідному порядку згідно з діючим законодавством.

Касові документи заповнюються чорнильною або кульковою ручкою, або друкованими засобами. Виправлення в цих документах забороняються. Касові документи комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року.

Поряд із зазначеними документами підприємства ведуть Касові книги. Аркуші Касової книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою підприємства.

Записи здійснюються в двох примірниках (через копіювальний папір): перший залишається в касовій книзі, другий є звітом касира у сукупності з прибутковими та видатковими касовими ордерами. Щодня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі та передає звіт у бухгалтерію під розпис у касовій книзі.

Дозволяється вести касову книгу в електронній формі за допомогою

комп'ютерних засобів. Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або вповноважену керівником особу.

Підприємства підлягають штрафним санкціям за наступні порушення:

- перевищення встановлених лімітів каси;
- неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касі готівки;
- перевищення встановлених лімітів використання підзвітних сум, а також видачу готівки без повного звіту про раніше отримані кошти;
- витрата готівки, отриманої в банках, не за цільовим призначенням;
- проведення розрахунків готівкою без надання одержувачем коштів платіжного документа, який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у касі підприємства згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку призначений синтетичний рахунок 30 «Каса». Субрахунки першого рівня відкриваються для обліку коштів у національній валюті – рахунок 301 «Каса в національній валюті» та в іноземній валюті – рахунок 302 «Каса в іноземній валюті». Субрахунки другого рівня відкриваються до рахунка 302 по видах іноземної валюти. Крім того, у міру необхідності можна організувати облік готівки, яка одержана з різних банків, та ін.

Господарські операції, що характеризують рух готівки, представлені в таблиці 2.1.

2.2. Облік руху безготівкових грошових коштів

2.2.1. Порядок використання рахунків в банках

Суб'єкти господарювання та фізичні особи мають право відкривати рахунки в банках для забезпечення своєї господарчої діяльності та власних потреб у відповідності з власним вибором і розумінням.

Правовідносини, які виникають при відкритті банками рахунків, регулює «Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів», яка затверджена Постановою Правління Національного банку України.

Таблиця 2.1

Відображення в обліку господарських операцій із руху готівкових коштів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1. Отримано з розрахункового рахунка в банку	301	311	Корінець чеку, прибутковий касовий ордер
2. Надійшло від покупця виручка від реалізації	301	361	Прибутковий касовий ордер
3. Прийнято повернення підзвітних сум	301	372	Прибутковий касовий ордер
4. Внесено в касу готівку в якості внеску до статутного капіталу підприємства	301	46	Прибутковий касовий ордер
5. Отримано аванс в рахунок майбутніх поставок	301	681	Прибутковий касовий ордер
6. Повернено надлишково видану суму заробітної плати	301	661	Прибутковий касовий ордер
7. Здано готівку в касу банку для зарахування на поточний рахунок	311	301	Видатковий касовий ордер
8. Видано під звіт на відрядження	372	301	Видатковий касовий ордер
9. Видана готівка як позичка співробітнику підприємства	183	301	Видатковий касовий ордер
10. Видана заробітна плата	661	301	Платіжна відомість, видатковий касовий ордер
11. Видано нараховані за підсумками року дивіденди	671	301	Видатковий касовий ордер
12. Видано нараховані відпускні	661	301	Платіжна відомість, видатковий касовий ордер

Клієнти заключають з банками договори, в яких обговорюються умови відкриття рахунків та особливості їх функціонування. По договору банківського рахунка банки відкривають клієнтам *поточні рахунки*, по договору банківського вкладення – *вкладні (депозитні) рахунки*.

Поточний рахунок – банківський рахунок, який відкривається для збереження грошових коштів та здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів.

Вкладний (депозитний) рахунок – банківський рахунок, який відкривається для збереження грошових коштів, які передаються в управління банку на встановлений термін чи без вказівки такого терміну під визначений процент та підлягають поверненню клієнту.

У випадку відкриття поточного чи депозитного рахунка підприємці зобов'язані повідомити орган державної податкової служби за місцем реєстрації підприємства (чи за місцем проживання фізичної особи). Повідомлення здійснюється протягом трьох банківських днів з моменту відкриття рахунка. При відкритті рахунка в банку підприємства надають наступні документи:

- заяву про відкриття поточного рахунка;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи;
- копію установчого документа, який належним чином зареєстровано;
- копію документа, який підтверджує прийняття юридичної особи до обліку в органі державної податкової служби;
- картку зі зразками підписів та відбитком печатки (включаються зразки підписів осіб, яким у відповідності з законодавством України чи установчими документами юридичної особи надане право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів).

Усі копії документів і картка повинні бути затверджені органом, який видавав документ, або нотаріально, або підписом уповноваженого робітника банку.

Підприємства, які використовують найману працю та у відповідності до законодавства України є платниками страхових внесків, додатково надають копії документів, які затверджують їх реєстрацію у відповідних страхових фондах.

Банки зобов'язані ідентифікувати клієнтів, які відкривають рахунки, а також осіб, які вповноважені діяти від їх імені, в порядку, встановленому законодавством України. Підставою для ідентифікації фізичних осіб є паспорт громадянина України. Особи, які мають право підпису, особисто надають документи юридичної особи в банк, а також засвідчують свої повноваження (паспорт, відповідні накази, доручення та ін.). Банк формує справу про відкриття рахунка.

Якщо суб'єкт господарювання відкрив поточний рахунок у банку, ідентифікований банком, і сформована його справа по юридичному оформленню рахунка (представлені всі необхідні документи), то відкриття нового поточного рахунка (зокрема, в іноземній валюті) здійснюється при подачі заяви та завіреної у встановленому порядку картки зі зразками підписів і відбитком печатки.

Вкладний (депозитний) рахунок відкривається при оформленні тільки відповідного договору (із вказівкою умов формування, зберігання та повернення депозитного внеску). Кошти на вкладний (депозитний) рахунок перераховуються з поточного рахунка підприємства та після настання обставин їхнього повернення, визначених договором банківського вкладу, повертаються на поточний рахунок суб'єкта господарювання.

Проведення розрахункових операцій та видача наявних коштів з вкладного (депозитного) рахунка забороняється. Нараховані відсотки по депозитних вкладах можуть перераховуватись на поточний рахунок або зараховуватись на поповнення депозиту.

Поточні рахунки клієнтів банків закриваються:

- на підставі заяви клієнта;
- на підставі рішення органу, на який законом покладені функції щодо ліквідації або реорганізації юридичної особи;
- на підставі відповідного рішення суду про ліквідацію суб'єкта господарювання;
- у випадку смерті власника рахунка (фізичної особи) за зверненням до банку спадкоємців;
- на інших підставах, передбачених законодавством України або договором між банком і клієнтом.

Банк, у свою чергу, може відмовитися від договору банківського рахунка та закрити поточний рахунок клієнта, якщо операції по цьому рахунку не здійснювалися протягом трьох років поспіль, і на цьому рахунку немає залишку коштів. При реорганізації підприємства (злиття, роз'єднання та ін.), зміні його назви або перереєстрації поточний рахунок закривається. Для відкриття нового поточного рахунка надаються всі необхідні документи в повному обсязі. Справа по юридичному оформленню поточного або депозитного рахунків залишається в банку та зберігається протягом п'яти років після закриття рахунка.

2.2.2. Порядок здійснення безготівкових розрахунків

Загальні правила, форми та стандарти розрахунків, які здійснюються підприємствами за участю банків, встановлюються «Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затвердженої постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. №22.

Безготівкові розрахунки здійснюються перерахуванням коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів, а також перерахуванням банками за дорученням клієнтів коштів, внесених ними готівкою в касу банку та на рахунки одержувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях або в електронному вигляді.

Кошти з рахунків списуються тільки за дорученнями власників цих рахунків винятково в межах залишків коштів на цих рахунках. Для списання коштів з рахунків платників банки застосовують затверджені платіжні інструменти.

Діюча Інструкція для проведення безготівкових розрахунків рекомендує використовувати платіжні інструменти у формі:

- меморіального ордера;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- платіжної вимоги;
- рахункового чека;
- акредитива.

Крім вказаних вище, як платіжні інструменти можуть використовуватись банківські платіжні картки та векселі. Клієнти банків самостійно обирають зручні платіжні інструменти та вказують їх при підписанні договорів. На сьогодні поширеним платіжним інструментом є платіжне доручення. Платіжні доручення застосовуються у розрахунках по товарних і нетоварних платежах:

- за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, зроблені послуги;
- у порядку попередньої оплати (передоплати);
- для завершення розрахунків по актах звірення взаємної заборгованості;
- для сплати податків і зборів (страхових внесків) у бюджет та позабюджетні фонди;
- в інших випадках.

Розрахункові документи складаються за затвердженою формою на бланках встановленого зразка друкованим або комп'ютерним способом з написанням текстових елементів державною мовою. Відповідальність за правильність заповнення платіжного доручення несе особа, яка оформляє та надає його в банк.

Банки перевіряють відповідність заповнення реквізитів розрахункового документа:

- банк платника перевіряє заповнення реквізитів: «Платник», «Код платника», «Рахунок платника», «Банк платника», «Код банку платника», «Місце печатки», «Підписи платника»;
- банк одержувача – заповнення реквізитів: «Одержувач», «Код одержувача», «Рахунок одержувача», «Банк одержувача», «Код банку одержувача».

Платіжне доручення виписується у двох-трьох примірниках. Перший примірник повинен містити відбиток печатки та підпис відповідальних осіб. У розрахунковому документі не дозволяється використовувати факсиміле, вносити зміни або заповнювати його в кілька прийомів.

Розрахункові документи, що надійшли в банк протягом операційного часу (частина робочого дня, протягом якої приймаються документи від

клієнтів для їхньої обробки, передачі та виконання), обробляються банком у день їхнього надходження. Розрахункові документи, що надійшли після операційного часу, банк обробляє на наступний робочий день. Як правило, операційний час триває щодня з 9⁰⁰ до 16³⁰.

Платіжне доручення дійсно протягом десяти днів від дня його складання.

Механізм розрахунків платіжними дорученнями припускає наступні дії:

- одержання від постачальника товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) з усіма супровідними документами або одержання рахунка-фактури на виконання попередньої оплати;

- підготовка платіжного доручення, передача його в обслуговуючий банк для виконання платежу;

- списання банком коштів з розрахункового рахунка платника та пересилання документів у банк одержувача (постачальника), повідомлення платника випискою банку;

- зарахування банком одержувача грошових коштів, що надійшли, на розрахунковий рахунок одержувача (постачальника) та повідомлення його випискою банку.

2.2.3. Облік операцій на рахунках у банках у національній валюті

Синтетичний облік операцій у національній валюті ведеться на рахунках 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» у Журналі-ордері №1. По дебету рахунка відображається надходження (збільшення) коштів, по кредиту – їхнє списання (використання, зменшення).

Подальша деталізація обліку на рахунках 311, 313 може припускати використання субрахунків другого рівня, наприклад, залежно від банку, у якому відкриті рахунки:

- а) рахунок 311.1 – поточний рахунок у національній валюті у «Райфайзенбанку»;

- б) рахунок 311.2 – поточний рахунок у національній валюті у «Приватбанку» та ін.

Документальною підставою для здійснення облікових записів є виписка банку, основними реквізитами якої є:

- найменування клієнта;
- номер поточного рахунка клієнта;
- дата попередньої виписки та дата поточної виписки;
- вхідний залишок коштів на рахунку;
- суми приходу та видатку;
- вихідний залишок коштів на рахунку.

При обробці поточної виписки банку необхідно:

- пронумерувати її (прийнято здійснювати наскрізну нумерацію протягом року, наприклад, у вигляді дробу, у чисельнику якого – поточний номер виписки, у знаменнику – поточний рік: 328/2020);
- проставити контировку рахунків, тобто номери рахунків, за якими здійснюється кореспонденція рахунка 311 по дебету та по кредиту;
- підшити розрахункові документи в порядку їхнього відображення у виписці (рахунки, корінці прибуткових ордерів та ін.);
- підшити виписку в книгу за поточний місяць;
- здійснити запис в регістрах обліку.

Кореспонденції рахунків, за якими відображається облік господарських операцій на рахунках у банках у національній валюті, представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відображення в обліку господарських операцій
на рахунках в банках у національній валюті

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Надійшла оплата за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги)	311	361	Виписка банку
2. Зараховано кошти, які надійшли з каси підприємства	311	301	Прибутковий касовий ордер, квитанція до заяви на внесення готівки

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
3. Отримано кредити банку: - короткострокові; - довгострокові	311 311	601 501	Виписка банку
4. Отримано кошти в оплату дебіторської заборгованості по акту звірки	311	631	Виписка банку
5. Надійшло від учасників в якості внеску до статутного фонду	311	46	Виписка банку
6. Отримано з депозитного рахунка	311	313	Виписка банку
7. Зараховано повернуті страхові внески, які було надлишково сплачено	311	65	Виписка банку
8. Надійшло від реалізації іноземної валюти на біржі	311	334	Виписка банку
9. Отримано дебіторську заборгованість, яка була списана раніше	361 311	716 361	Бухгалтерська довідка, виписка банку
10. Отримано проценти банку за використання залишків на рахунку	373 311	732 373	Виписка банку
11. Отримано в касу з розрахункового рахунка	301	311	Корінець чеку, прибутковий касовий ордер
12. Перераховано як передплата постачальнику	371	311	Платіжне доручення
13. Повернено кредити банку: - короткострокові; - довгострокові	601 501	311 311	Платіжне доручення
14. Перераховано внески у страхові фонди	65	311	Платіжне доручення
15. Перераховано податок на прибуток	641	311	Платіжне доручення

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
16. Перераховано на депозитний рахунок	313	311	Платіжне доручення
17. Перераховано на біржу для придбання іноземної валюти	333	311	Платіжне доручення
18. Оплачено послуги банку	685	311	Платіжне доручення
19. Перераховано заробітну плату співробітника на його депозитний рахунок	661	311	Платіжне доручення
20. Оплачено в рахунок коштів цільового фінансування	48	311	Платіжне доручення
21. Повернено покупцю кошти відповідно до акту звірення	361	311	Платіжне доручення
22. Сплачено дивіденди учаснику товариства	671	311	Платіжне доручення
23. Сплачено за оренду приміщення	685	311	Платіжне доручення

2.2.4. Облік операцій на рахунках в банках в іноземній валюті

Синтетичний та аналітичний облік операцій в іноземній валюті ведеться на рахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті» в журналі-ордері №1, який відкривається на кожен вид валюти. Відповідно на кожен вид валюти можуть відкриватися субрахунки другого порядку:

- 312.1 – поточні рахунки в доларах USA;
- 312.2 – поточні рахунки в євро;
- 312.3 – поточні рахунки у російських рублях та ін.

Субрахунки третього порядку можуть відображати інформацію про місця зберігання тієї чи іншої валюти:

- 312.1.1 – поточний рахунок в доларах USA в «Приватбанку»;
- 312.1.2 – поточний рахунок в доларах USA у «ВТБ-банку» та ін.

Під кожен валютний розрахунковий (поточний) рахунок відкривається рахунок 302 «Каса в іноземній валюті».

Іноземна валюта використовується як спосіб платежу в розрахунках з нерезидентами України в межах торгового обороту.

Правила виконання розрахункових операцій в іноземній валюті встановлюються Законом України «Про валюту і валютні операції», а також рядом інших законодавчих і нормативних актів про валютне регулювання в Україні.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті та відображенню їх у фінансовій звітності визначає П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», затверджене наказом Мінфіну України № 193 від 10.08.2000 р.

Операції в іноземній валюті при первинному визнанні (тобто при здійсненні операції) відображаються в грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в інвалюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції, причому валютний курс встановлюється НБУ відношенням грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

В реєстрах обліку прийнято одночасно відображати дані в іноземній валюті та в гривнях (в чисельнику сума в іноземній валюті, в знаменнику – у гривні по курсу на день здійснення операції).

Курсова різниця, чи різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах, виникає та обліковується у випадках зміни валютного курсу в період між:

- відвантаженням продукції (товарів, робіт, послуг) та отриманні оплати за неї;
- отриманням товарно-матеріальних цінностей та погашенням заборгованості перед постачальником;
- отриманням кредиту та його погашенням;
- видачею коштів під звіт та отриманням авансового звіту;
- оцінкою активів чи зобов'язань на дату реєстрації в обліку та на дату формування балансу.

Визначення курсових різниць по статтях балансу, що відображають

грошові кошти в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату складання балансу.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей відображаються в складі інших операційних доходів – рахунок 714 «Доход від операційної курсової різниці», чи витрат – рахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Якщо підприємство на дату складання балансу має валютні кошти на розрахунковому рахунку, то в обліку повинні бути зроблені наступні записи:

а) дебет 945 «Витрати від операційної курсової різниці», кредит 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» на суму негативної курсової різниці по залишку валюти на розрахунковому рахунку, яка виникла на дату складання балансу;

б) дебет 312 «Поточні рахунки банку», кредит 714 «Доход від операційної курсової різниці» на суму позитивної курсової різниці, яка виникла на дату складання балансу.

Грошові кошти в іноземній валюті мають бути придбані (купуються) і реалізуються (продаються) на міжбанківській валютній біржі.

Для придбання валютних коштів при виконанні розрахункових операцій з іноземними партнерами (нерезидентами) підприємства представляють наступні документи:

- контракт із нерезидентом України, у якому визначені обсяги, черговість, вартість та умови оплати поставок;
- митні декларації, що підтверджують факт та обсяги поставки;
- заявка на придбання валютних коштів.

При виконанні операцій на біржі у підприємства можуть виникнути різниці через розходження валютного курсу НБУ та біржового валютного курсу в день здійснення господарських операцій.

При придбанні валюти на міжбанківській валютній біржі потрібно зробити наступні бухгалтерські записи:

а) на суму коштів, що перераховуються на біржу для придбання валюти – дебет 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»,

кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

б) на суму, що нараховується та перераховується як внесок в пенсійний фонд:

1) дебет 92 «Адміністративні витрати», кредит 651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»;

2) дебет 651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням», кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

в) на суму нарахованої та перерахованої комісійної винагороди:

1) дебет 92 «Адміністративні витрати», кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

2) дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

г) на суму валютних коштів, що придбані та зараховуються на баланс за курсом НБУ, – дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», кредит 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

д) на суму різниці між курсом НБУ та комерційним (біржовим) курсом – дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності», кредит 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

При продажу валютних коштів на міжбанківській валютній біржі складаються наступні облікові записи:

а) на суму списаних з рахунка валютних коштів з урахуванням курсу НБУ – дебет 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті», кредит 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

б) на суму нарахованої та перерахованої комісійної винагороди:

1) дебет 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти», кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

2) дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

в) на суму отриманого на розрахунковий рахунок доходу від реалізації іноземної валюти – дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті», кредит 711 «Доход від реалізації іноземної валюти»;

г) на суму списаних у зв'язку з продажем валюти коштів – дебет 942

«Собівартість реалізованої іноземної валюти», кредит 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті»;

д) на суму отриманого доходу, що списується на рахунок фінансових результатів, і суму понесених витрат:

1) дебет 711 «Доход від реалізації іноземної валюти», кредит 792 «Результат фінансових операцій»;

2) дебет 792 «Результат фінансових операцій», кредит 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;

е) на суму отриманого фінансового результату від даної господарської операції – дебет 792 «Результат фінансових операцій», кредит 441 «Прибуток нерозподілений».

2.3. Облік інших грошових коштів

У процесі господарської діяльності в касі підприємства можуть з'явитись грошові документи (поштові марки, оплачені проїзні документи, марки гербового збору, оплачені туристичні та санітарні путівки та ін.), а також кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банку, ощадні каси або поштові відділення для зарахування їх надалі на розрахункові або інші рахунки підприємства.

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів і коштів у дорозі призначений рахунок 33 «Інші кошти», що має наступні субрахунки:

- 331 «Грошові документи в національній валюті»;
- 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;
- 333 «Кошти в дорозі в національній валюті»;
- 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті».

По дебету рахунка 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів у касу підприємства та коштів у дорозі, по кредиту – вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їхнього зарахування на відповідні рахунки.

Основні операції, які характеризують рух грошових коштів (їх надходження та списання) на рахунку 33 «Інші кошти», наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Основні операції надходження та списання інших грошових коштів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1. Перераховано іноземну валюту для продажу на біржі	334	312	Заява на продаж валюти
2. Отримано суму коштів від реалізації валюти	311	334	Виписка банку
3. Перераховано кошти в національній валюті для придбання валюти	333	311	Платіжне доручення
4. Надійшла валюта, придбана на міжбанківській валютній біржі	312	333	Виписка банку, меморіальний ордер
5. Надійшли путівки на санітарно-курортне лікування	331	631	Платіжне доручення
6. Видано путівки співробітникам підприємства:			Бухгалтерська довідка
- за наявні кошти;	377	331	
	301	377	
- за рахунок коштів підприємства	377	331	
	949	377	

3. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Визнання і класифікація основних засобів

Сучасний виробничий процес неможливо представити без його технічної бази – основних засобів, які, як правило, становлять значну питому вагу в активах підприємств і визначають рівень виробництва та його ефективність. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається П(С)БО 7 «Основні засоби».

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

Критерії визнання основних засобів аналогічні **критеріям визнання**, які застосовуються для всіх активів.

Об'єкт основних засобів визнається **активом**, коли:

- актив контролюється підприємством внаслідок минулих подій;
- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Крім того, у наведеному визначенні основних засобів указуються такі критерії їх визнання, як:

- **матеріальність** (мають матеріальну форму);
- **призначення** (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- **термін корисного використання** (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання – **критерій вартості** – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів:

малоцінних необоротних матеріальних активів. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до П(С)БО 7, є *об'єкт основних засобів*. Види об'єктів основних засобів наведені на рисунку 3.1.

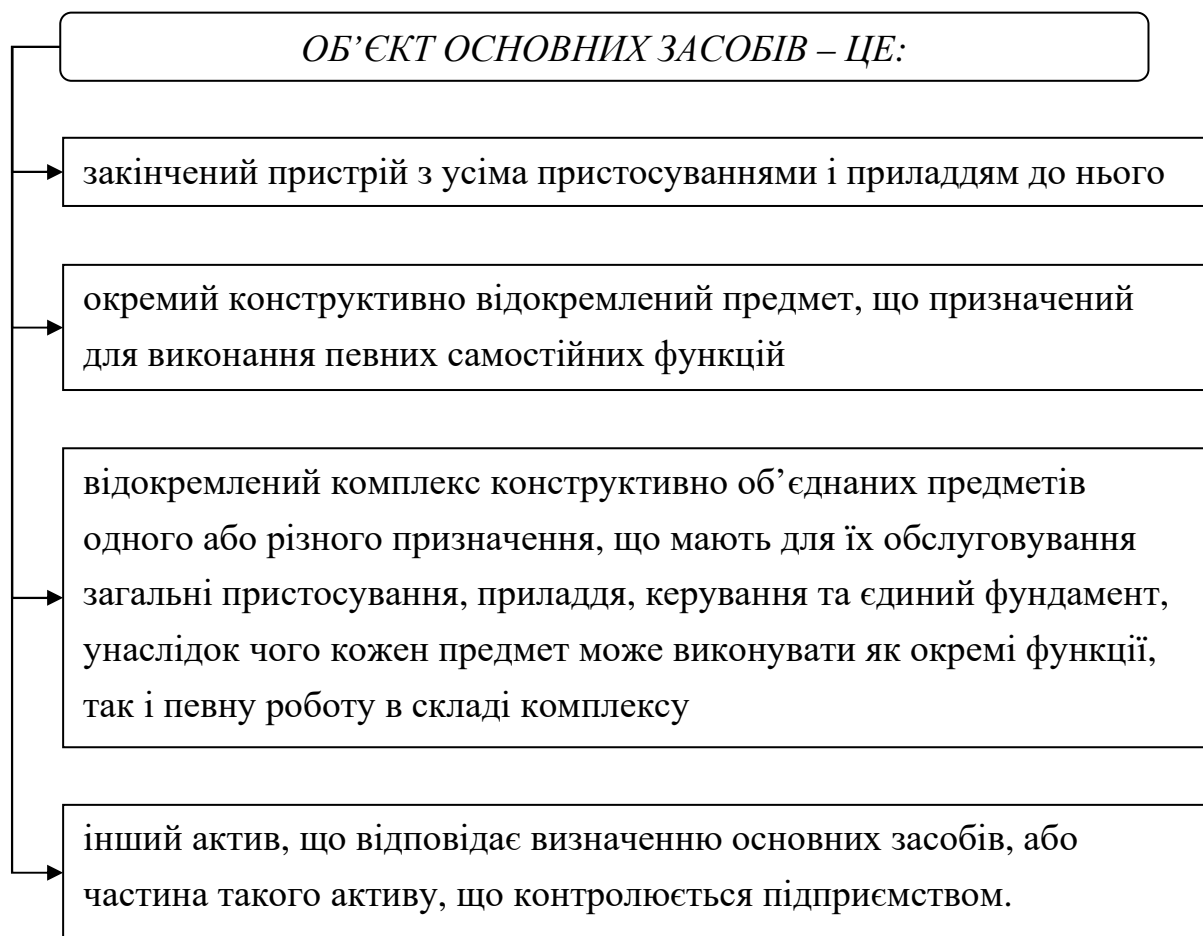


Рис. 3.1. Види об'єктів основних засобів

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватись в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

У деяких випадках доцільно об'єднати окремі незначущі об'єкти (ливарні форми, інвентар, бібліотечні фонди), які надійшли на підприємство

одночасно та мають однаковий строк корисного використання, та визнати і обліковувати ці об'єкти як один за сукупною вартістю.

Об'єкти основних засобів, які не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списаними з Балансу підприємства і відобразитися у складі витрат періоду або за балансом. Наприклад, якщо внаслідок стихійного лиха об'єкт основних засобів зіпсовано і не існує ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, він не може визнаватись активом, і тому його вартість відображається у складі надзвичайних витрат періоду.

Основні засоби *класифікуються* за різними ознаками. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на наступні:

- *основні засоби (безпосередньо);*
- *інші необоротні матеріальні активи;*
- *незавершені капітальні інвестиції.*

Кожен вид основних засобів, у свою чергу, поділяється на окремі групи основних засобів.

Група основних засобів – це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

На рисунку 3.2 зображена класифікація основних засобів за цими групами.

Також основні засоби поділяються за характером участі в процесі виробництва:

- на виробничі та невиробничі (ті, що використовуються в сфері культури, охорони здоров'я, громадського харчування та ін.);
- за ступенем використання – на діючі та недіючі (на реконструкції та капітальному ремонті, у запасі, на консервації та ін.);
- за належністю підприємству – на власні й орендовані;
- по галузях економіки – на промислові, сільськогосподарського призначення, транспортні, будівельні і такі, що використовуються в торгівлі й громадському харчуванні та ін.

Ці ознаки класифікації важливі для організації аналітичного обліку основних засобів.



Рис. 3.2. Групи основних засобів

Для обліку основних засобів Планом рахунків передбачені рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції». Кожен субрахунок цих рахунків відповідає окремій групі об'єктів основних засобів.

За дебетом вказаних рахунків відображається:

– надходження (придбання, створення, безоплатне одержання) основних засобів на баланс підприємства, які враховуються за первісною вартістю;

- сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція та ін.);

- сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом вказаних рахунків відображається:

- вибуття основних засобів у результаті продажу, безоплатної передачі, а також часткової та повної ліквідації об'єкта основних засобів;

- сума уцінки основних засобів.

3.2. Документальне оформлення руху основних засобів

Для документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком та рухом основних засобів на підприємстві, діючими нормативними актами передбачено ряд форм первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. На рисунку 3.3 наведений перелік документів, що використовуються при обліку основних засобів.

Типова форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації) у випадку їх реалізації.

При отриманні (купівлі) основних засобів «Акт приймання-передачі» оформлює комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

При передачі основних засобів іншому підприємству «Акт приймання-передачі» складається у двох примірниках (для підприємства, яке отримує, та для підприємства, яке передає основні засоби). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів цей документ

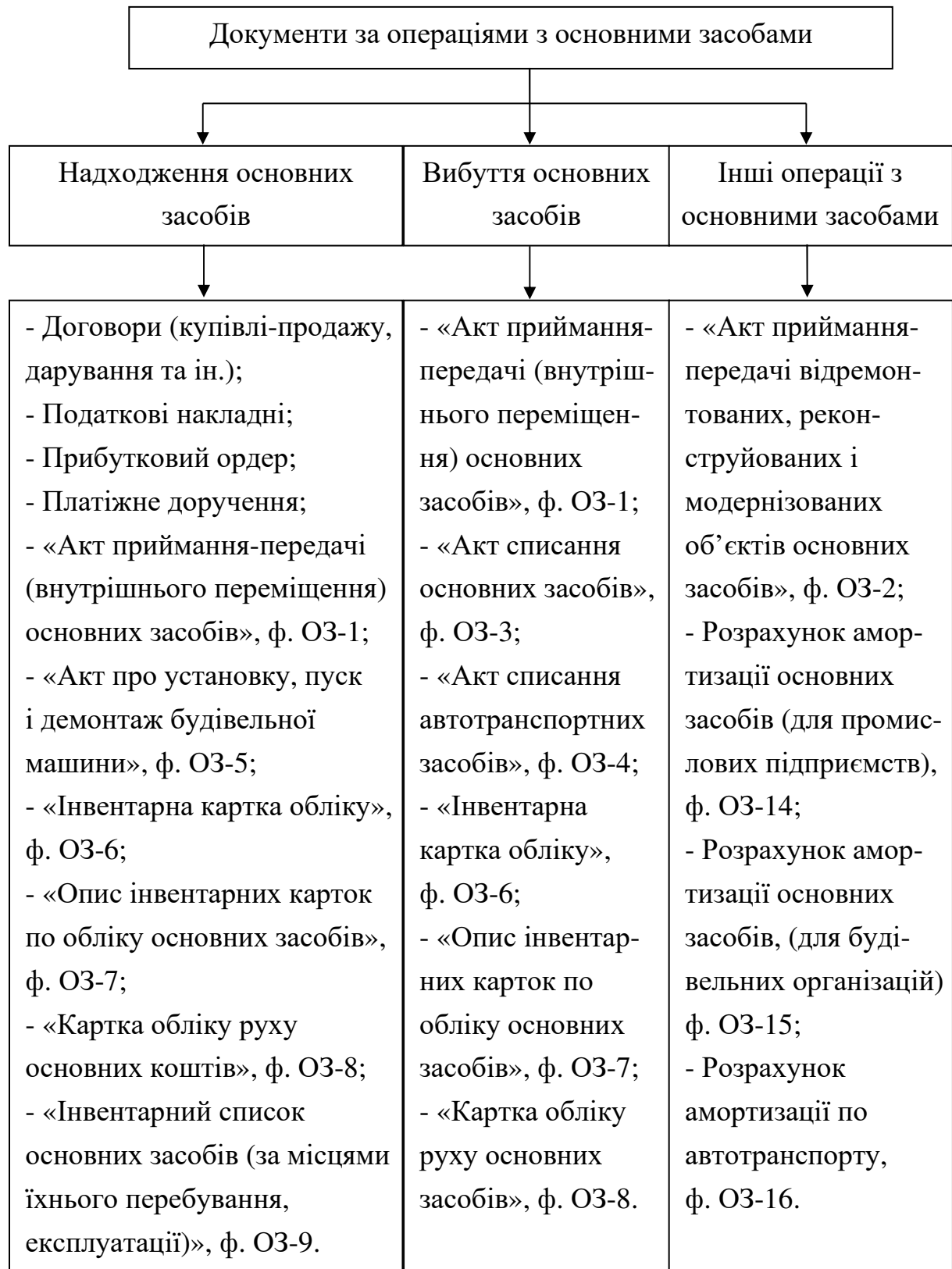


Рис. 3.3. Документальне оформлення руху основних засобів

також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Типова форма ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається у двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).

Типові форми ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» та ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» застосовуються для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Дані документи оформлюються у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства (організації). Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо відображаються в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта».

Типова форма ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» складається при установці, пуску та демонтажі будівельної машини, що взята напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної дільниці. В даній формі також відображаються відомості про стан машини до її здачі у прокат та після повернення.

Типова форма ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Інвентарна картка заповнюється на підставі «Акта приймання-передачі» або «Акта введення в експлуатацію», вона служить своєрідним паспортом об'єкта, що відображає основні техніко-технологічні характеристики, норми амортизаційних відрахувань, переміщення, ремонти та ін.

Особливістю обліку об'єктів основних засобів є наявність інвентарних номерів, які привласнюються кожному об'єкту (як правило, номер складається з двох частин: перші три цифри – група основних

засобів згідно з планом рахунків, інші цифри – номери самого об'єкта обліку). Інвентарний номер супроводжує об'єкт весь строк його використання на підприємстві та відображається в інвентарній картці. Традиційно інвентарна картка ведеться в одному примірнику, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цієї форми: один у бухгалтерії, другий – у місці експлуатації основного засобу замість форми ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів».

Типова форма ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» застосовується для реєстрації інвентарних карток. Цей аналітичний реєстр складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Типова форма ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.

Типова форма ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Типові форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 «Розрахунок амортизації основних засобів» (відповідно для промислових підприємств, для будівельних організацій, з автотранспорту) використовуються для розрахунку амортизації основних засобів та заповнюються на підставі карток форми ОЗ-6 з урахуванням даних в Актах форми ОЗ-2.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного та аналітичного обліку та звітністю.

Реєстром синтетичного обліку основних засобів (окрім інструментів, пристосувань, інвентарю, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари та ін.) є Журнал 4, в якому на підставі первинних та зведених облікових документів накопичується інформація по рахунках

10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції». Відомість 4.1 призначена для ведення аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі субрахунків рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

3.3. Первісна оцінка та облік надходження основних засобів

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за *первісною вартістю*.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Особливості первісної оцінки основного засобу залежать від шляху його отримання. Існують різні шляхи отримання основних засобів, як і інших активів, підприємством. Це може бути: придбання за грошові кошти, створення господарським (своїми силами) або підрядним (за допомогою підрядника) способами, отримання в якості внесків до статутного капіталу підприємства, безоплатне отримання, обмін на подібні та неподібні активи. У таблиці 3.1 наведено порядок визначення первісної вартості об'єкта основних засобів в залежності від шляху отримання об'єкта.

Справедлива вартість об'єкта основних засобів – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на сплату відсотків за користування кредитом (якщо основні засоби повністю або частково були придбані (створені) за рахунок позикового капіталу). Такі витрати на сплату відсотків відносяться на фінансові витрати того періоду, протягом якого вони сплачувались.

Обмін основних засобів може здійснюватись як на подібні, так і на неподібні об'єкти.

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Таблиця 3.1

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів

Шляхи надходження основних засобів	Первісна вартість
1	2
1. Придбання за грошові кошти, створення підрядним способом	Відповідає загальній сумі витрат, які включають: <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачують постачальникам активів або підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; - витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою
2. Виготовлення господарським способом	Дорівнює собівартості виготовлення (створення) об'єкта, визначеній згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати»
3. Внесення до статутного капіталу	Дорівнює погодженій засновниками (учасниками) підприємства справедливій вартості об'єкта з урахуванням витрат, що додатково понесені на транспортування та підготовку об'єкта до експлуатації

Продовження таблиці 3.1

1	2
4. Безоплатне отримання	Дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, що додатково понесені на транспортування та підготовку об'єкта до експлуатації
5. Отримання в обмін на подібний об'єкт	Дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів; якщо вона вища за справедливу вартість переданого об'єкта, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду
6. Отримання в обмін на неподібний об'єкт	Дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
7. Отримання шляхом переведення до основних засобів об'єктів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо	Дорівнює собівартості переведених оборотних активів, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати»

Неподібними вважаються об'єкти, справедливі вартості та/або призначення яких відрізняються.

Для первісного відображення в обліку витрат, пов'язаних з придбанням або створенням різних видів основних засобів, використовуються відповідні субрахунки рахунка 15 «Капітальні інвестиції»:

- субрахунок 151 «Капітальне будівництво»;
- субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Синтетичний облік господарських операцій з надходження основних засобів в залежності від шляху отримання об'єкта наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Відображення в обліку господарських операцій
з надходження основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Придбання основних засобів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Отримано об'єкт основних засобів за договором постачання	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання-передачі основних засобів
2. Відображено суму ПДВ за придбаним об'єктом основних засобів	641	631	Податкова накладна постачальника
3. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням об'єкта основних засобів, що включені до первісної вартості цього об'єкта	15	631	Акт виконаних робіт
4. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, які пов'язані з придбанням об'єкта	641	631	Податкова накладна підрядника
5. Оплачено рахунки постачальника (підрядника)	631	311	Платіжне доручення
6. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Придбання основних засобів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Сплачено грошові кошти за договором купівлі об'єкта основних засобів (авансом)	371	311	Платіжне доручення

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ за придбаним об'єктом основних засобів	641	644	Податкова накладна постачальника
3. Отримано об'єкт основних засобів за договором постачання	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
4. Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	Податкова накладна постачальника
5. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням об'єкта основних засобів, які включені до первісної вартості цього об'єкта	15	631	Акт виконаних робіт
6. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, які пов'язані з придбанням	641	631	Податкова накладна підрядника
7. Оплачено рахунки підрядника	631	311	Платіжне доручення
8. Відображено зарахування заборгованостей	631	371	Бухгалтерська довідка
9. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Створення основних засобів підрядним способом			
1. Відображено витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників	15	631	Акт виконаних робіт
2. Відображено суму ПДВ у складі вартості проектних, будівельно-монтажних робіт	641	631	Податкова накладна підрядника
3. Сплачені проектні, будівельно-монтажні роботи	631	311	Платіжне доручення

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
4. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Створення основних засобів господарським способом			
1. Віднесено витрати, пов'язані зі створенням об'єкта основних засобів власними силами (на вартість матеріалів, сировини, оплати праці робітників, зайнятих на таких роботах), до складу капітальних інвестицій	15	20,22, 661, 65,63	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, наряди на відрядну роботу та ін., акт виконаних робіт, прибуткова накладна
2. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Отримання об'єкта основних засобів як внесок в статутний капітал			
1. Відображено розмір статутного капіталу, оголошений в установчих документах	46	40	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
2. Отримано від учасника об'єкт основних засобів	15	46	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
3. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням, які включені до первісної вартості об'єкта основних засобів	15	631	Акт виконаних робіт
4. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, які пов'язані з придбанням	641	631	Податкова накладна підрядника
5. Оплачено рахунки підрядника	631	311	Платіжне доручення

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
6. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Безоплатне отримання об'єкта основних засобів			
1. Отримано безоплатно об'єкт основних засобів	15	424	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
2. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Отримання об'єкта основних засобів в обмін на подібний актив			
1. Відображено передачу об'єкта основних засобів: - списано суму нарахованого зносу об'єкта, що передається; - списано вартість об'єкта основних засобів в межах справедливої вартості	13 377	10,11 10,11	Акт приймання-передачі основних засобів
2. Відображено суму ПДВ	377	641	Податкова накладна
3. Списано на витрати періоду суму перевищення залишкової вартості переданого об'єкта основних засобів над його справедливою вартістю	977	10	Бухгалтерська довідка
4. Відображено надходження об'єкта основних засобів за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання-передачі основних засобів
5. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
6. Введено в експлуатацію отриманий об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
7. Відображено зарахування заборгованостей	631	377	Бухгалтерська довідка
Отримання об'єкта основних засобів в обмін на неподібний актив			
1. Відображено відвантаження продукції, товару	361	701,702	Видаткова накладна
2. Відображено суму ПДВ	701,702	641	Податкова накладна
3. Відображено отримання об'єкта основних засобів	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
4. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)
5. Відображено зарахування заборгованостей	631	361	Бухгалтерська довідка
6. Введено в експлуатацію отриманий об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
7. Сплачено суму перевищення справедливої вартості отриманого над вартістю переданого об'єкта	631	311	Платіжне доручення
Переведення до основних засобів об'єктів зі складу оборотних активів			
Відображено переведення оборотних активів до складу основних засобів	15	20,20, 26,28	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів

Згідно з П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів може змінюватись у таких випадках:

- у результаті додаткових витрат, понесених підприємством після надходження об'єкта основних засобів;
- внаслідок переоцінки;
- у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

3.4. Ремонт і поліпшення основних засобів

Підтримка основних засобів у робочому стані вимагає систематичного спостереження, обслуговування та ремонту даних активів. З цим пов'язане виникнення витрат, які несе підприємство в процесі експлуатації основних засобів. Поняття *ремонт* досить складне, але, як правило, припускає угруповання ремонтних робіт з наступних напрямків:

- технічний огляд і поточне обслуговування (прибирання робочого місця, змащення, настроювання, переналагодження та ін.);
- плановий і позаплановий поточний ремонт (усунення дрібних ушкоджень, заміна окремих незначних деталей або вузлів, штукатурні й оформлювальні роботи та ін.);
- капітальний, а в деяких галузях і середній ремонт.

Крім того, на підприємстві можливо проводити заходи з *поліпшення* об'єктів основних засобів, які призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання, модифікація, здійснення змін техніко-технологічних характеристик об'єкта основних засобів та ін.).

Ремонти і поліпшення основних засобів здійснюються згідно із затвердженими планами ремонтних робіт та робіт з поліпшення (річними, квартальними, місячними) на основі розробленої підприємством системи планово-попереджувальних ремонтів (ППР). План виконання ремонтів основних засобів припускає точне визначення обсягу робіт (розробляється дефектна відомість), кошторису витрат (матеріальні витрати, заробітна плата виконавців та ін.) і способу проведення ремонтів. Аналогічні заходи здійснюються при плануванні поліпшень основних засобів.

Ремонти та поліпшення виконуються переважно трьома способами:

- господарським (роботи виконуються створеними на підприємстві ремонтними службами, цехами, бригадами);
- підрядним (роботи виконуються силами спеціалізованих підприємств на основі укладення відповідних договорів);
- змішаним (роботи виконуються частково самотужки, частково силами залучених спеціалізованих підприємств).

Згідно з П(С)БО 7 відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, в бухгалтерському обліку *залежить* тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта основних засобів, і *не залежить* від вартості ремонту та її співвідношення з вартістю основних засобів.

Витрати, що здійснюються *для підтримання* об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат того періоду, коли вони були понесені. До таких витрат відносяться витрати на ремонт і обслуговування основних засобів.

Витрати, пов'язані з *поліпшенням* об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їх використання, включають до первісної вартості об'єкта.

Збільшення первісно очікуваних економічних вигод може бути досягнуте двома способами: збільшенням надходжень грошових коштів внаслідок зростання виробничої потужності об'єкта та зменшенням витрат, пов'язаних з використанням об'єкта основних засобів.

Прикладами витрат, які включають до первісної вартості об'єкта, є:

- реконструкція чи модифікація об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;
- заміна окремих частин об'єкта основних засобів для підвищення якості продукції, яка виробляється;
- впровадження більш ефективного технологічного процесу, що

дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати та збільшити первісно очікувані економічні вигоди.

На рисунку 3.4 наведено вплив мети здійснення заходів з поліпшення основних засобів на спосіб відображення вартості цих заходів в обліку.



Рис. 3.4. Особливості обліку витрат на ремонті та поліпшення основних засобів

3.5. Амортизація основних засобів

Приймаючи участь у процесі виробництва, основні засоби поступово, частинами переносять свою вартість на готовий продукт. Цей процес П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає як **амортизацію**, тобто систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються,

протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

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

Строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватись підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- очікуваний фізичний і моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори, наприклад, закінчення терміну оренди цього активу.

Строк корисного використання встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

На практиці при надходженні основних засобів буває важко або неможливо визначити їх ліквідаційну вартість. У такому випадку або, коли ліквідаційна вартість об'єкта становить несуттєву суму, зазвичай вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.

Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі та незавершених капітальних вкладень.

Нарахування амортизації здійснюється протягом усього строку корисного використання (експлуатації) об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Місячна сума амортизації визначається діленням річної

суми амортизації, розрахованої запропонованими П(С)БО 7 методами розрахунку амортизаційних відрахувань, на 12 (окрім виробничого методу).

Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта.

Відповідно до П(С)БО 7 строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатись підприємством у випадку зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації об'єктів основних засобів з урахуванням прийнятих змін починається з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання. Іноді при перегляді строку корисного використання переглядається і ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів. Сума амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди повинна бути відкоригована.

У разі, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваних способах отримання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, П(С)БО 7 вимагає зміни методу нарахування амортизації. Нарахування амортизації об'єкта основних засобів за новим методом починається з наступного місяця після проведених змін. Відповідно до вимог П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» зміна методу амортизації в бухгалтерському обліку відображається як зміна в обліковій політиці, яка не потребує коригувань за попередні періоди та розкривається в примітках до фінансової звітності. Але суми амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди і в цьому випадку повинні бути відкориговані. Коригування здійснюються шляхом зміни норми амортизації відповідно до нового методу амортизації, обраного підприємством. Для розрахунку скоригованої норми амортизації за вартість об'єкта основних засобів приймається його залишкова вартість на момент коригування.

Метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод та особливостей його використання.

У П(С)БО 7 наведені наступні методи амортизації основних засобів

(крім інших необоротних матеріальних активів):

- прямолінійний;
- виробничий;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- кумулятивний.

Прямолінійний метод нарахування амортизації передбачає рівномірне списання (розподіл) вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, протягом строку його експлуатації. Щорічні амортизаційні відрахування при застосуванні прямолінійного методу визначаються діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів:

$$A_p = \frac{ПВ - ЛВ}{T} = \frac{АВ}{T}, \quad (3.1)$$

де A_p – річна сума амортизаційних відрахувань, грн/рік;

$ПВ$ – первісна вартість об'єкта, грн;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта, грн;

$АВ$ – вартість, що амортизується, грн;

T – термін (строк) корисного використання об'єкта, років.

Прямолінійний метод нарахування амортизації застосовується для тих об'єктів основних засобів, які протягом всього строку експлуатації виконують приблизно постійний обсяг робіт, або знос яких не залежить від обсягу виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи).

При використанні цього методу завдяки рівномірності розподілу суми амортизації між обліковими періодами забезпечується зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації. Простота розрахунку є ще однією перевагою цього методу. Але даний метод не враховує вплив таких факторів, як моральний знос об'єкта, виробничу потужність основних засобів у різні роки експлуатації, зростання витрат на ремонт в

останні роки експлуатації об'єкта основних засобів.

Виробничий метод нарахування амортизації доцільно використовувати для основних засобів, експлуатаційні властивості яких в основному залежать від інтенсивності їх використання; або для основних засобів, які можуть самостійно виконувати визначений обсяг робіт (вантажні автомобілі тощо). Метод може використовуватися у випадку, коли можливо визначити фактичний обсяг виробництва.

За цим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації:

$$A_m = OB_{\phi} \times N_e, \quad (3.2)$$

де OB_{ϕ} – фактичний обсяг продукції (робіт, послуг), од.;

N_e – виробнича ставка амортизації, грн/од.

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням даного об'єкта основних засобів:

$$N_e = \frac{ПВ - ЛВ}{OB_z}, \quad (3.3)$$

де OB_z – загальний розрахунковий обсяг виробництва, од.

Для розрахунку суми амортизаційних відрахувань за місяць використовують дані про фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць.

Перевагами виробничого методу нарахування амортизації є простота та раціональність розрахунку. Але при його застосуванні виникають труднощі з визначенням фактичного обсягу продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Інші методи, які пропонуються для використання у П(С)БО 7, є так званими **прискореними** методами амортизації.

Сутність їх полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані наприкінці строку служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять із того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно, доки вони ще нові і мають високу продуктивність. Згодом витрати на ремонти збільшуються і наприкінці строку експлуатації об'єкта є набагато вищими, ніж на початку. Це призводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизаційні відрахування залишаються практично постійними протягом ряду років. У результаті корисність об'єктів основних засобів залишається однаковою протягом багатьох років.

Прискорені методи амортизації доцільно використовувати для об'єктів основних засобів, які швидко морально застарівають, або у міру старіння яких значно збільшуються витрати на їх ремонт та технічне обслуговування (транспортні засоби, комп'ютери).

Метод зменшення залишкової вартості передбачає розрахунок річної суми амортизації як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації:

$$A_p = 3B \times N_p, \quad (3.4)$$

де $3B$ – залишкова вартість об'єкта, грн;

N_p – річна норма амортизації, част. од.

Річна норма амортизації для цього метода розраховується за формулою:

$$N_p = \left(1 - T \sqrt{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right) \times 100\%. \quad (3.5)$$

Метод зменшення залишкової вартості можливо застосовувати тільки тоді, коли передбачається наявність ліквідаційної вартості. Крім цього, метод базується на порівняно складних математичних розрахунках і

через це є не дуже зручним у використанні.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає розрахунок річної суми амортизації як добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється:

$$A_p = 3B \times N_p \times 2. \quad (3.6)$$

Річна норма амортизації визначається діленням 100% на кількість років корисного використання об'єкта основних засобів.

Особливістю цього методу є те, що він використовується за умови, коли ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю.

Кумулятивний метод нарахування амортизації ще називають методом списання вартості за сумою чисел років. Річна сума амортизації при його застосуванні визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$A_p = (ПВ - ЛВ) \times k = АВ \times k, \quad (3.7)$$

де k – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання:

$$k = \frac{T_3}{\sum T}, \quad (3.8)$$

де T_3 – число років, що залишається до кінця строку корисного використання об'єкта, років;

$\sum T$ – сума років строку корисного використання об'єкта, років.

Недоліком цього методу є те, що сума зносу часто не узгоджується

ані з фактичним використанням об'єкта основних засобів, ані з обсягом виробленої продукції.

Підприємство відповідно до П(С)БО 7 може також застосовувати норми та методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Для нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів П(С)БО 7 визначає застосування двох методів: прямолінійного та виробничого.

Для амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів передбачено додаткові методи амортизації:

- 50% їх вартості в першому місяці використання об'єкта, а решта – у місяці списання (вибуття) з балансу;
- 100% вартості у першому місяці їх використання.

Поняття амортизації потрібно відрізнити від поняття зносу основних засобів.

Знос основних засобів відповідно до П(С)БО 7 – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

У балансі основні засоби відображаються за **залишковою (балансовою) вартістю**, яка визначається як різниця між первісною вартістю об'єктів основних засобів та накопиченим (нарахованим) зносом.

Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», Планом рахунків передбачені субрахунки рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – 131 «Знос основних засобів» та 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», а також 135 «Знос інвестиційної нерухомості». За кредитом цих рахунків відображається нарахування амортизації основних засобів, за дебетом – її зменшення. Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів.

При нарахуванні амортизації збільшується сума витрат підприємства (за дебетом рахунків 83 «Амортизація», 23 «Виробництво», 91 «Загально-виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») та сума зносу основних засобів.

Якщо амортизація нараховується на безоплатно одержані основні засоби, підприємство одночасно повинно визнати доход від безоплатно одержаних активів (за кредитом рахунка 745 «Доход від безоплатно одержаних активів») у сумі, пропорційній сумі амортизації таких активів.

Відображення синтетичного обліку нарахування амортизації основних засобів наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Відображення в обліку господарських операцій
з нарахування амортизації основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
Нарахування амортизації основних засобів в умовах ведення обліку витрат з використанням 8 і 9 класів рахунків			
Нарахована амортизація основних засобів	83	13	Відомість нарахування амортизації
Сума нарахованої амортизації включена до складу витрат (у залежності від сфери використання об'єкта основних засобів)	23, 91,92, 93,94	83	
Нарахування амортизації основних засобів в умовах ведення обліку витрат з використанням 9 класу рахунків			
Нарахована амортизація основних засобів (у залежності від сфери використання об'єкта основних засобів)	23, 91,92, 93,94	13	Відомість нарахування амортизації
Нарахування амортизації безоплатно одержаних основних засобів			
Нарахована амортизація основних засобів (у залежності від сфери використання об'єкта основних засобів)	23,91, 92, 93,94	13	Відомість нарахування амортизації
Відображено доход в сумі нарахованої амортизації	424	745	Бухгалтерська довідка

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються основні засоби, наведений у таблиці 3.4.

Відображення основних засобів в балансі
та на рахунках бухгалтерського обліку

Статті Балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
Незавершене будівництво	020	151 «Капітальне будівництво»; 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних нематеріальних активів»
Основні засоби:		
- залишкова вартість	030	Різниця між сумами за рядком 031 та 032
- первісна вартість	031	10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
- знос	032	131 «Знос основних засобів»; 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»; 135 «Знос інвестиційної нерухомості»

До підсумку балансу включається різниця між первісною (або переоціненою) вартістю об'єкта основних засобів та сумою його зносу.

3.6. Переоцінка основних засобів

Вартість об'єктів основних засобів, за якою вони відображені в балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Приведення балансової (залишкової) вартості об'єкта у відповідність до його справедливої вартості називається *переоцінкою* основних засобів. Існуючі положення (стандарти) не відносять переоцінку до обов'язкових заходів, тому рішення про переоцінку основних засобів підприємство *приймає самостійно*.

У відповідності до П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо балансова (залишкова) вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. При цьому, у разі переоцінки об'єкта основних засобів, на ту саму

дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Тобто, по всіх об'єктах основних засобів даної групи перевіряється, чи відповідає їх залишкова вартість справедливій вартості. За наявності розбіжностей об'єкти основних засобів дооцінюються або уцінюються до справедливої вартості. Істотним прийнято вважати відхилення балансової вартості об'єкта від його справедливої вартості на 10% і вище.

Вартість необоротних активів після їх переоцінки називається **переоціненою вартістю**.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів).

Переоцінені первісна вартість та сума зносу згідно з П(С)БО 7 визначається з використанням індексу переоцінки, який дорівнює:

$$I_n = \frac{CB}{ЗВ}, \quad (3.9)$$

де I_n – індекс переоцінки, дол. од.;

CB – справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється, грн;

$ЗВ$ – залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється, грн.

Виходячи з цього, переоцінена первісна вартість дорівнює:

$$ПВ_n = ПВ \times I_n, \quad (3.10)$$

де $ПВ_n$ – переоцінена первісна вартість об'єкта, грн;

$ПВ$ – первісна вартість об'єкта, що переоцінюється, грн.

А сума переоціненого зносу:

$$З_{H_n} = З_H \times I_n, \quad (3.11)$$

де $З_{H_n}$ – переоцінений знос об'єкта основних засобів, грн;

$З_H$ – знос об'єкта основних засобів, що переоцінюється, грн.

У випадку, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, його переоцінена первісна вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (раніше переоціненої) вартості без зміни суми зносу, в результаті чого переоцінена залишкова вартість об'єкта буде дорівнювати його справедливій вартості.

Відповідно до П(С)БО 7 сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу інших витрат звітного періоду. При цьому, у разі уцінки об'єкта, що раніше був дооцінений, сума уцінки списується на зменшення суми іншого додаткового капіталу в сумі, що не перевищує суму попередніх дооцінок, а сума уцінки, що залишилася, – на витрати звітного періоду. Дооцінка об'єкта основних засобів, що був попередньо уцінений, визнається як доход звітного періоду в сумі, що не перевищує суми попередніх уцінок цього об'єкта, віднесеної на витрати, а різниця між сумою дооцінки та сумою раніше віднесеної на витрати уцінки відноситься до складу додаткового капіталу.

Для відображення в обліку переоцінок об'єктів основних засобів використовуються наступні рахунки: 423 «Дооцінка активів», 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Порядок синтетичного обліку переоцінок основних засобів наведено в таблиці 3.5.

3.7. Облік оренди основних засобів

Методологічні принципи формування в обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда».

Згідно з цим положенням *оренда* – це угода, за якою орендар набуває прав користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються орендною угодою. В ній обговорюються склад і вартість переданих (отриманих) в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін по виконанню договірних умов.

Синтетичний обліку переоцінок основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	дебет	сума	кредит	сума
Відображено першу дооцінку	10,11	Сума дооцінки первісної вартості об'єкта	423	Сума дооцінки залишкової вартості до справедливої вартості об'єкта
			13	Сума дооцінки накопиченого зносу
Відображено першу уцінку	975	Сума уцінки залишкової вартості до справедливої вартості об'єкта	10,11	Сума уцінки первісної вартості об'єкта
	13	Сума уцінки накопиченого зносу		
Відображено дооцінку об'єкта, який раніше було уцінено	10,11	Сума дооцінки первісної вартості об'єкта	746	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що не перевищує суму попередніх уцінок
			13	Сума дооцінки накопиченого зносу
			423	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що перевищує суму попередніх уцінок
Відображено уцінку об'єкта, який раніше було дооцінено	423	Сума уцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що не перевищує суму попередніх дооцінок	10	Сума уцінки первісної вартості об'єкта
	13	Сума уцінки накопиченого зносу		
	975	Сума уцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що перевищує суму попередніх дооцінок		

У залежності від умов, на яких власність передається в користування орендареві орендодавцем, розрізняють *фінансову* та *операційну* оренду.

Фінансова оренда припускає передачу орендареві всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою, якщо має місце хоча б одна з нижченаведених ознак:

а) орендар здобуває право власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

б) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

в) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

г) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

д) орендований актив має особливий характер, що дає можливість лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

е) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

ж) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодує орендодавцеві його втрати від припинення оренди.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Як правило, це оренда на невеликий строк з умовою, що орендар не має наміру продовжити строк оренди чи стати власником орендованого активу після закінчення оренди.

Особливості обліку орендованих об'єктів основних засобів залежать від виду оренди.

У П(С)БО 14 «Оренда» у випадку *операційної оренди* передбачено, що орендований актив та витрати, пов'язані з орендою, в обліку *орендаря*, відображаються наступним чином.

Вартість активу, отриманого на умовах операційної оренди, обліковується поза балансом (на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи») за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Орендні платежі, які підлягають сплаті у зв'язку з операційною орендою, орендарем відображаються у складі витрат періоду. Для цього використовуються рахунки 84 «Інші операційні витрати» (у разі використання орендованих активів в операційній діяльності підприємства), 85 «Інші витрати» (якщо орендовані активи використовуються для ліквідації основних засобів, наслідків стихійного лиха, аварії або іншої надзвичайної події), 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 99 «Надзвичайні витрати» (відповідно до мети використання орендованих активів).

У разі сплати орендарем орендної плати авансом вона спочатку відображається в його обліку у складі витрат майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»).

Для нарахування заборгованості за орендними платежами з операційної оренди використовується рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При цьому сума витрат визначається на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням орендованого активу.

Витрати на підтримання орендованого активу в робочому стані у випадку операційної оренди обліковуються у складі витрат звітного періоду.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції (з використанням рахунка 15 «Капітальні інвестиції») у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Якщо капіталізовані поліпшення не відшкодовуються орендарю орендодавцем, то на дату введення в експлуатацію сума витрат списується з кредиту рахунка 15 «Капітальні інвестиції» у дебет рахунка 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

Підприємство-орендар обирає метод нарахування амортизації відповідно до способу отримання майбутніх економічних вигод та оцінює

строк корисної експлуатації, який не повинен перевищувати строк орендної угоди. Капіталізовані поліпшення відображаються в обліку як продаж, якщо орендодавець їх компенсує.

Для організації позабалансового обліку об'єктів операційної оренди можна використовувати їх класифікацію за групами, які застосовуються для обліку на балансових рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

До *орендодавця* П(С)БО 14 «Оренда» пред'являє наступні вимоги ведення обліку об'єктів, що передані в *операційну оренду*.

Основні засоби, надані в операційну оренду, відображаються у балансі орендодавця на відповідних субрахунках «Основні засоби, передані в операційну оренду» рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Доход від операційної оренди визнається у складі доходів від операційної діяльності з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (за кредитом рахунка 713 «Доход від операційної оренди»). У разі отримання орендної плати наперед вона спочатку відображається у складі доходів майбутніх періодів (рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів»), які систематично зараховуються до доходів звітного періоду.

Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце (за дебетом рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 84 «Інші операційні витрати»).

Амортизація переданих в операційну оренду активів нараховується відповідно до способу отримання майбутніх економічних вигод та відображається на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Основні аспекти обліку *орендарем* об'єктів, що отримані у *фінансову оренду*, відповідно до П(С)БО 14 «Оренда», наступні.

Одержаний у фінансову оренду актив оприбутковується як надходження основних засобів внаслідок здійснення капітальних вкладень.

Первісна вартість визначається за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів (платежів, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди відповідно угоді). Одночасно у цій же сумі визнаються довгострокові зобов'язання з фінансової оренди (за кредитом рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди»). Впродовж строку оренди здійснюється перекласифікація довгострокових зобов'язань у поточні та їх погашення в частині, що відноситься до поточного року оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та первісною вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря. Ця різниця відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду, при цьому застосовується рахунок 952 «Інші фінансові витрати» з одночасним нарахуванням зобов'язань по рахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Витрати на підтримання об'єкта фінансової оренди в робочому стані орендар включає до витрат звітного періоду. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до первісної вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу за правилами, наведеними у П(С)БО 7 «Основні засоби».

Відображення *фінансової оренди* в обліку *орендодавця* повинно здійснюватись таким чином.

Списання з балансу залишкової вартості переданого у фінансову оренду об'єкта основних засобів виконується як реалізація необоротних активів (у випадку, коли орендодавець є не виробником переданого у фінансову оренду активу), чи як реалізація готової продукції (у випадку,

коли орендодавець є виробником переданого у фінансову оренду активу).

Дебіторська заборгованість, виникнення якої пов'язане з передачею об'єкта основних засобів у фінансову оренду, складається з довгострокової заборгованості, що відображається за дебетом рахунка 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» та поточної заборгованості за нарахованими доходами, що відображається за дебетом рахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». Протягом строку оренди довгострокова заборгованість поступово перекласифікується в поточну (за дебетом рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» для орендодавця – не виробника та рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» для орендодавця-виробника).

Доход від передачі активів у фінансову оренду визнається як доход від реалізації активів та фінансовий доход. Доход від реалізації активів відображається як доход від реалізації необоротних активів за кредитом рахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» для орендодавця – не виробника, та як доход від реалізації готової продукції за кредитом рахунка 701 «Доход від реалізації готової продукції» для орендодавця-виробника. Фінансовий доход, що підлягає отриманню в сумі відсотків, відображається за кредитом рахунка 732 «Відсотки одержані».

3.8. Облік результатів інвентаризації основних засобів

Формування правдивої, об'єктивної та достовірної фінансової звітності неможливо без періодичного проведення інвентаризації активів, що дозволяє виявити й усунути розбіжності між даними поточного ремонту та фактичної наявності ресурсів підприємства.

Обов'язкова інвентаризація здійснюється в такі строки:

- будинки, споруди та інші об'єкти нерухомості – не менше одного разу на три роки;
- бібліотечні фонди – не менше одного разу на п'ять років;
- інші основні засоби – не менше одного разу на два роки.

Проведення інвентаризації пов'язане з великою підготовчою роботою:

- перевірка наявності інвентарних книг, карток, описів;

- підготовка інвентаризаційних відомостей;
- ревізія облікових реєстрів;
- формування інвентаризаційної комісії та ін.

У процесі інвентаризації обов'язково перевіряється технічна документація (відділ головного механіка або служба головного інженера), звіряється повне найменування об'єктів, їхні інвентаризаційні номери та ін. Бухгалтерія перевіряє та звіряє інвентаризаційні описи з реєстрами обліку. У випадку виявлення не взятих на облік або невиявлених фактичних об'єктів основних засобів складаються порівняльні відомості та розробляються заходи щодо досягнення відповідності.

Оцінка виявлених об'єктів, які раніше не були взяті на облік, здійснюється за їх справедливою вартістю, знос розраховується за прийнятим методом відповідно до технічного стану об'єктів. На ці об'єкти складається «Акт приймання-передачі», інвентарна картка. Вони вносяться в реєстри обліку відповідними записами, при цьому підприємство визнає інші доходи від операційної діяльності (за кредитом рахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності»).

Нестача або псування основних засобів, виявлені при інвентаризації, списуються на витрати підприємства (за дебетом рахунка 976 «Списання необоротних активів»). Здійснивши списання зіпсованих або украдених об'єктів основних засобів, керівництво підприємства проводить роботу з виявлення осіб, винних у нанесенні втрати майну. При встановленні таких осіб і визнанні ними своєї провини здійснюється відшкодування ними вартості таких об'єктів на користь підприємства.

3.9. Облік вибуття основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів підприємства (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу (за грошові кошти, по бартеру);
- безоплатної передачі;
- передачі як внеску в статутний капітал іншого підприємства;
- невідповідності критеріям визнання активом (ліквідації) та ін.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття основних засобів та сумою їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів. У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Для обліку доходів та витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів, використовуються такі рахунки:

- 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;
- 976 «Списання необоротних активів».

Основні засоби, щодо яких прийнято рішення про їх продаж, визнаються утримуваними для продажу та переводяться до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів наведено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Відображення господарських операцій з обліку вибуття основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Переведення об'єкта основних засобів до необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу			
1. Списано суму зносу об'єкта, що переводиться	13	10,11	Акт приймання-передачі, прибуткова накладна, бухгалтерська довідка
2. Списано ринкову (чисту вартість реалізації) вартість об'єкта, що переводиться (без ПДВ)	286	10,11	
3. Відображено суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його чистою вартістю реалізації	949	10,11	

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
Продаж об'єкта основних засобів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Списано суму зносу реалізованого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі, прибуткова накладна, бухгалтерська довідка
2. Переведено об'єкт до груп вибуття за чистою вартістю реалізації (ринковою вартістю) (без ПДВ)	286	10,11	
3. Відображено суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його чистою вартістю реалізації	949	10,11	
4. Передано об'єкт основних засобів іншому об'єкту господарювання	361	712	Накладна на відпуск ТМЦ
5. Відображено суму ПДВ у складі вартості реалізованого об'єкта	712	641	Податкова накладна
6. Списано реалізований об'єкт з балансу	943	286	Бухгалтерська довідка
7. Отримано грошові кошти від реалізації об'єкта	311	361	Виписка банку
Продаж об'єкта основних засобів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Списано суму зносу об'єкта, що переводиться	13	10,11	Акт приймання-передачі, прибуткова накладна, бухгалтерська довідка
2. Списано ринкову (чисту вартість реалізації) вартість об'єкта, що переводиться	286	10,11	
3. Відображено суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його чистою вартістю реалізації	949	10,11	
4. Отримана передплата від покупця	311	681	Виписка банку
5. Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	Податкова накладна
6. Передано об'єкт основних засобів покупцю	361	712	Накладна на відпуск ТМЦ

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
7. Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	643	Податкова накладна
5. Здійснено залік заборгованостей	681	361	Бухгалтерська довідка
7. Списано реалізований об'єкт з балансу	943	286	Бухгалтерська довідка
Безоплатна передача об'єкта основних засобів			
1. Списано суму зносу переданого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
2. Списано залишкову вартість переданого об'єкта	976	10,11	
3. Відображено суму ПДВ, виходячи з залишкової вартості	976	641	Податкова накладна
Передача об'єкта основних засобів в якості внеску в статутний капітал іншого підприємства			
1. Списано суму зносу переданого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
2. Відображено придбання фінансових інвестицій у сумі залишкової вартості переданого об'єкта	14	10,11	Бухгалтерська довідка
3. Відображено від'ємну різницю між залишковою вартістю та узгодженою з засновниками справедливою вартістю переданого об'єкта	14	746	Бухгалтерська довідка
4. Відображено позитивну різницю між залишковою вартістю та узгодженою з засновниками справедливою вартістю переданого об'єкта	977	14	Бухгалтерська довідка
Ліквідація об'єкта основних засобів			
1. Списано суму зносу об'єкта, що ліквідується	13	10,11	Акт на списання

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
2. Списано залишкову вартість об'єкта, що ліквідується	976	10,11	
3. Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів (оплата праці робітників, зайнятих ліквідацією об'єкта)	976	65,66	Наряд на відрядну роботу
4. Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів (витрачені на ліквідацію матеріали та ін.)	976	20,22, 63,	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт виконаних робіт
5. Відображено доход від ліквідації об'єкта в частині вартості оприбуткованих придатних для використання виробничих запасів	20,22	746	Прибутковий ордер
6. Відображено суму ПДВ виходячи із залишкової вартості	976	641	Бухгалтерська довідка на підставі податкової накладної
Переведення об'єкта основних засобів до необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу			
1. Списано суму зносу об'єкта, що переводиться	13	10,11	Акт на списання
2. Списано залишкову вартість об'єкта, що переводиться	286	10,11	
Відображення вибуття об'єкта основних засобів, що раніше переоцінювався			
1. Відображено суму перевищення попередніх дооцінок над попередніми уцінками об'єкта основних засобів	423	441	Бухгалтерська довідка

4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

4.1. Визнання і класифікація нематеріальних активів

Визначальною рисою сучасного періоду розвитку розвинених країн є зростання в суспільному виробництві ролі науково-технічних знань та інших результатів творчої діяльності людини. Ефективне використання накопиченого капіталу знань веде до суттєвих змін у характері функціонування підприємств. У зв'язку з тим, що використання цих знань підприємством може призвести в майбутньому до отримання економічних вигод, цю категорію потрібно віднести до ресурсів підприємства, що не мають матеріальної форми. Значення нематеріальних ресурсів, які є втіленням сукупності об'єктів інтелектуальної власності підприємств, неухильно зростає. Нематеріальні ресурси — це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Нематеріальний актив визнається підприємством та відображається в обліку та звітності, якщо він відповідає всім *критеріям визнання* будь-якого активу підприємства і критеріям, властивим саме нематеріальним активам. Критерії визнання активів наводилися у попередньому розділі цього посібника.

Критерії визнання безпосередньо нематеріальних активів впливають з визначення нематеріальних активів:

- немонетарність активу;
- відсутність матеріальної форми;

- можливість бути ідентифікованим;
- утримання з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для виробництва, торгівлі (постачання товарів та послуг), адміністративних цілей, надання в оренду іншим особам.

До *монетарних активів* відносяться грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей. Усі інші активи є *немонетарними*, в тому числі і нематеріальні активи.

Особливістю нематеріальних активів є *відсутність матеріальної форми*. До нематеріальних активів відносяться ліцензії, товарні знаки, патенти, авторські права, програмне забезпечення та ін. При цьому більша частина нематеріальних активів має визначені матеріальні носії (флеш-карта з комп'ютерною програмою, паперовий примірник ліцензії, патенту та ін.). Проте в даному випадку матеріальні носії інформації (нематеріального активу) мають вторинне значення, і, якщо вони представляють матеріальну цінність, то повинні обліковуватись окремо, як матеріальні активи. У разі, коли первинним є матеріальний елемент, об'єкт разом з інформацією слід обліковувати як основний засіб.

Можливість відокремлення об'єкту нематеріальних активів для подальшого продажу, обміну, передачі (отримання) в оренду, розподілу конкретних майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням саме цього об'єкта, є основною ознакою його *ідентифікації*. Проте ідентифікувати об'єкт нематеріальних активів можна й іншими способами:

- наявність юридичного права на ідентифікацію активу, придбаного (створеного) разом з іншими активами;
- можливість виділити майбутні економічні вигоди, що отримуються від активу, серед загальних вигод, що генерує цей актив разом з іншими активами.

Додатковий критерій визнання нематеріальних активів – *ступінь довершеності процесу створення* – застосовується для нематеріальних активів, створених на підприємстві. При цьому процес створення потребує ретельного аналізу. Такий аналіз передбачає поділ процесу створення нематеріальних активів на дві фази – *дослідження та розробки*.

Дослідження охоплює заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

На етапі досліджень підприємство не може продемонструвати існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Приклади досліджень:

- а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;
- б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування винаходів чи інших знань;
- в) пошук альтернативних матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем і послуг;
- г) формулювання, проектування, оцінювання та остаточний вибір можливих альтернатив вдосконаленим чи новим матеріалам, приладам, продуктам, процесам, системам і послугам.

Будь-які витрати, понесені підприємством на етапі дослідження, не визнаються активами. Через це витрати на проведення дослідження визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

На етапі розробки підприємство може визначити нематеріальний актив та продемонструвати, що він може генерувати ймовірні майбутні економічні вигоди. Прикладами розробок є діяльність, пов'язана з:

- а) проектуванням, конструюванням, спорудженням і випробуванням прототипів та моделей перед виробництвом або використанням;
- б) проектуванням інструментів, матриць, форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;
- в) проектуванням, будівництвом та експлуатацією пілотного підприємства, яке не має економічних масштабів для комерційного виробництва;
- г) проектуванням, конструюванням та випробуванням обраної альтернативи для нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів,

технологій, систем і послуг.

Нематеріальний актив, який виникає на етапі розробок, слід визнавати (відображати в балансі), якщо він відповідає усім критеріям визнання нематеріальних активів лише за умови, що підприємство може продемонструвати:

- намір, технічну можливість, наявність фінансових та інших ресурсів, необхідних для завершення розробки та доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- здатність до достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає переліченим вище умовам визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

У разі, якщо підприємство не може відокремити етап дослідження від етапу розробок у процесі створення нематеріального активу, усі витрати розглядаються як витрати на дослідження.

Прикладом витрат, які не ведуть до виникнення нематеріального активу і підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, є:

- витрати на дослідження (інші операційні витрати);
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (адміністративні витрати);
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку (витрати на збут);
- витрати на створення, реорганізацію, переміщення підприємства або його частин (адміністративні витрати);
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (адміністративні витрати).

Крім того, не слід визнавати нематеріальним активом розроблені

(створені) самим підприємством торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю суттю об'єкти.

В обліку і фінансовій звітності нематеріальні активи *класифікуються* за кількома ознаками.

Класифікація нематеріальних активів *за способом отримання* пов'язана з особливостями їх визнання та оцінки в обліку і звітності. За цією ознакою класифікації нематеріальні активи поділяються на *створені власними силами* та *отримані іншими шляхами*, до яких відноситься:

- придбання за грошові кошти;
- внесення нематеріальних активів в якості внеску засновників до статутного капіталу підприємства;
- безоплатне отримання від фізичних та юридичних осіб, отримання в обмін на інші (подібні чи неподібні) активи;
- отримання внаслідок об'єднання підприємств.

Крім того, нематеріальні активи *за призначенням і умовами використання* поділяються на групи. **Група нематеріальних активів** – це сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за цими групами. Кожній групі нематеріальних активів відповідає субрахунок синтетичного рахунка 12 «Нематеріальні активи»:

- 121 «Права користування природними ресурсами» – ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища (права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);
- 122 «Права користування майном» – ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- 123 «Права на комерційні позначення» – ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);
- 124 «Права на об'єкти промислової власності» – ведеться облік

наявності прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо);

- 125 «Авторське право та суміжні з ним права» – ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- 127 «Інші нематеріальні активи» – ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання та за призначенням і умовами використання наведена на рисунку 4.1.

Витрати на придбання або створення нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» балансового рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи, наведений у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Відображення нематеріальних активів в балансі
та на рахунках бухгалтерського обліку

Статті Балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
Нематеріальні активи:		
- залишкова вартість	010	Різниця між сумами за рядком 011 та 012
- первісна вартість	011	12 «Нематеріальні активи»
- накопичена амортизація	012	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Незавершене будівництво	020	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»



Рис. 4.1. Класифікація нематеріальних активів

До підсумку балансу включається різниця між первісною (або переоціненою) вартістю нематеріального активу та сумою його накопленої амортизації (переоціненої накопленої амортизації).

4.2. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами

Підставою для зарахування на баланс об'єкта нематеріальних активів є первинний документ. На сьогодні спеціальні первинні документи для обліку операцій з нематеріальними активами розроблені тільки для таких видів нематеріальних активів, як об'єкти права інтелектуальної власності (об'єкти, облік яких ведеться на рахунках 123 «Права на комерційні позначення», 124 «Права на об'єкти промислової власності»). Типові форми первинного обліку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, що передбачені діючими нормативними актами для оформлення операцій з нематеріальними активами, наведені на рисунку 4.2.

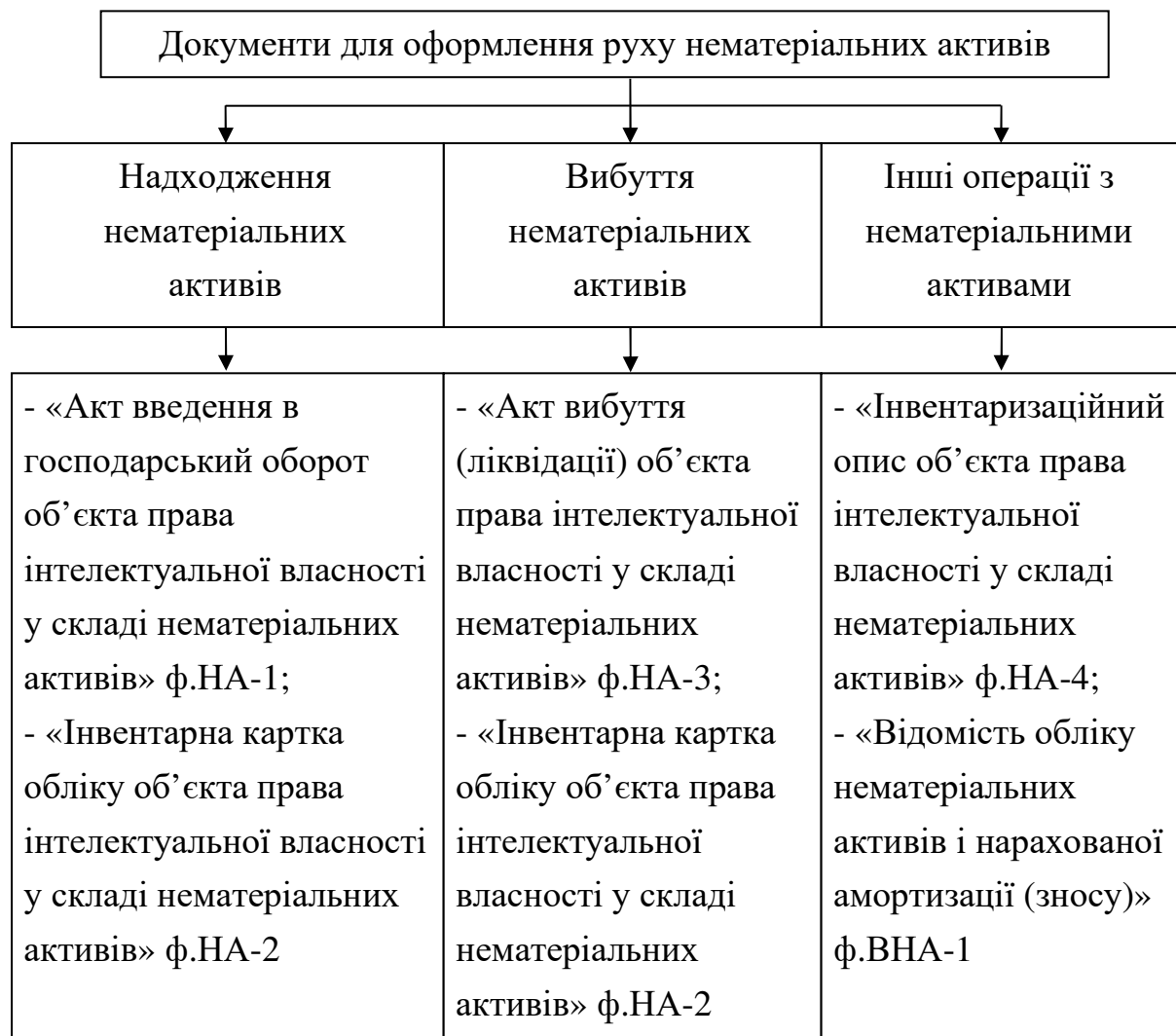


Рис. 4.2. Документи для оформлення операцій з нематеріальними активами

Типова форма НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів, для обліку введення їх до експлуатації.

Форма НА-1 складається приймальною комісією, яка призначена наказом (розпорядженням) власника або уповноваженої ним посадової особи, в одному примірнику на кожний об'єкт. Акт заповнюється на підставі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійна угода, авторська угода, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта, головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою.

Типова форма НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, які прийняті на облік в одному календарному місяці та однією відповідальною за їх використання особою. Форма НА-2 ведеться в бухгалтерії в одному примірнику, заповнюється на підставі форм НА-1, НА-3.

Типова форма НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується для оформлення вибуття об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається в двох примірниках комісією, яка призначена наказом (розпорядженням) власника або уповноваженої ним посадової особи. Один примірник передається в бухгалтерію, інший залишається в особи, яка була відповідальною за використання об'єкта. Форма підписується головою та членами комісії, особою, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, та затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою.

Типова форма НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» використовується для проведення інвентаризації об'єктів нематеріальних активів.

У «Відомості обліку нематеріальних активів і нарахованої амортизації (зносу)» форма ВНА-1 здійснюється аналітичний облік руху та амортизації нематеріальних активів в розрізі субрахунків за їх видами.

Для інших видів нематеріальних активів можна використовувати також документацію типових форм, затверджених для обліку основних засобів, де зазначають поряд з назвою документа «НА».

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений Журнал №4, який ведеться за кредитом рахунка 12 «Нематеріальні активи». Аналітичний облік нематеріальних активів та їх амортизації ведеться у Відомості 4.3 до Журналу 4.

4.3. Особливості первісної оцінки та синтетичного обліку операцій з нематеріальними активами

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

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

Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від шляху його отримання. Проте, у будь-якому випадку, до вартості нематеріального активу не будуть включені відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання (створення), та курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит будуть завжди відображені у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникнуть під час розрахунків за нематеріальний актив, – у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Шляхи отримання та способи визначення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів аналогічні шляхам отримання та способам визначення первісної вартості об'єктів основних засобів. Окремо можна виділити отримання об'єкта нематеріальних активів внаслідок об'єднання підприємств та за рахунок коштів цільового фінансування. У цих випадках первісна вартість об'єкта нематеріальних активів оцінюється за його

справедливою вартістю. Облік надходження нематеріальних активів на підприємство ведеться аналогічно обліку надходження основних засобів.

Переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу підприємство може здійснювати для тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

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

Основні правила здійснення та відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку аналогічні правилам переоцінки основних засобів.

Відображення в обліку подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією нематеріальних активів, залежить від їх впливу на первісно очікувані майбутні економічні вигоди.

Якщо внаслідок здійснення таких витрат збільшується термін корисного використання нематеріального активу, або відбувається його удосконалення, збільшення можливостей, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з первісною їх оцінкою, то на суму цих витрат збільшується первісна вартість активу.

У випадку, коли витрати здійснюються з метою підтримання об'єкта у придатному для використання стані, та не очікується збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з їх первісною оцінкою, то сума витрат включається до складу витрат звітного періоду.

У багатьох випадках неможливо визначити ймовірність того, що подальші витрати збільшать чи збережуть економічні вигоди, які надходять до підприємства від цих нематеріальних активів. Також часто буває важко віднести такі витрати безпосередньо до конкретного нематеріального активу, а не до всього підприємства в цілому. В таких випадках витрати визнаються витратами періоду.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» амортизації підлягають

усі без виключення об'єкти нематеріальних активів підприємства. Основні принципи та методи нарахування амортизації, що застосовуються до нематеріальних активів, відповідають правилам нарахування амортизаційних відрахувань основних засобів. Особливостями в цьому питанні є наступне:

- загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років;

- ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, якщо існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання та ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку та очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання об'єкта.

Для нарахування накопиченої амортизації (зносу) нематеріальних активів призначений субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Операції з передачі та отримання об'єкта нематеріальних активів у фінансову чи операційну оренду відображаються в обліку відповідно до таких операцій з основними засобами.

Відображення в обліку списання нематеріальних активів залежить від того, яким чином та з якої причини вибуває об'єкт нематеріальних активів. Нематеріальні активи можуть вибувати внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

Синтетичний облік господарських операцій з нематеріальними активами наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Відображення господарських операції з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Відображення придбання нематеріальних активів за грошові кошти			
1. Отримано об'єкт нематеріальних активів	154	631	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
2. Відображено суму ПДВ за придбаним об'єктом нематеріальних активів	641	631	Податкова накладна постачальника
3. Оплачено рахунки постачальника	631	311	Платіжне доручення
4. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням, що включені до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів	154	631	Акт виконаних робіт, рахунок
5. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, що пов'язані з придбанням	641	631	Податкова накладна підрядника
6. Оплачено рахунки підрядника	631	311	Платіжне доручення
7. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення отримання об'єкта нематеріальних активів як внесок в статутний капітал			
1. Відображено розмір статутного капіталу, об'явлений в установчих документах	46	40	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
2. Отримано від учасника об'єкт нематеріальних активів	154	46	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
3. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення безоплатно отриманого об'єкта нематеріальних активів			
1. Отримано безоплатно об'єкт нематеріальних активів	154	424	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
2. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення придбання (створення) нематеріальних активів за рахунок цільового фінансування			
1. Відображено надходження коштів в рахунок цільового фінансування	311	48	Виписка банку
2. Відображено отримання об'єкта нематеріальних активів	154	631	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
3. Сплачено заборгованість за об'єкт нематеріальних активів	631	311	Платіжне доручення
4. Визнано доход майбутніх періодів в сумі вартості придбаних нематеріальних активів	48	69	Бухгалтерська довідка
5. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення створення нематеріальних активів власними силами			
1. Відображено витрати, пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів на етапі дослідження (на вартість матеріалів, сировини, оплати праці робітників, зайнятих на таких роботах та ін.)	941	13, 20,22, 63,65, 66	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні карти, наряди на відрядну роботу, акти виконаних робіт та ін.

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
2. Відображено витрати, пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів на етапі розробки (на вартість матеріалів, сировини, оплати праці робітників, зайнятих на таких роботах та ін.)	154	13, 20,22, 31,63, 65,66, 91,92	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні карти, наряди на відрядну роботу, акти виконаних робіт та ін.
3. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією об'єкта нематеріальних активів			
1. Відображено витрати, які здійснюються для підтримки об'єкта нематеріальних активів у придатному для використання стані	91,92, 93,94	20,22, 63,65, 66	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні карти, наряди на відрядну роботу, акт виконаних робіт та ін.
2. Відображено витрати, здійснення яких призведе до збільшення первинно очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта нематеріальних активів	154	20,22, 63,65, 66	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні карти, наряди на відрядну роботу, акт виконаних робіт та ін.
3. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів			
1. Нарховано амортизацію об'єкта нематеріальних активів	833	133	Відомість нарахування амортизації
	23,91, 92,93,94	833	

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
2. Одночасно визнано доход в сумі нарахованої амортизації на безоплатно отримані нематеріальні активи	424	745	Бухгалтерська довідка
3. Одночасно визнано доход в сумі нарахованої амортизації на отримані за рахунок цільового фінансування нематеріальні активи	69	746	Бухгалтерська довідка
Відображення інших операцій з нематеріальними активами			
1. Відображено суму дооцінки нематеріальних активів	12	423, 133	Бухгалтерська довідка
2. Відображено суму уцінки нематеріальних активів	975, 13	12	Бухгалтерська довідка
3. Відображено передачу об'єкта нематеріальних активів у фінансову оренду	181	12	Акт приймання-передачі
4. Отримано об'єкт фінансової оренди, повернутий орендарем	12	531	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
5. Оприбутковано нематеріальні активи, виявлені при інвентаризації	12	719	Відомість результатів інвентаризації, акт приймання-передачі
6. Списано суму накопиченої амортизації (зносу) при вибутті об'єкта нематеріальних активів	133	12	Акт приймання-передачі
7. Списано суму залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів при реалізації, ліквідації,	976	12	Акт приймання-передачі

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
безоплатній передачі, псуванні, нестачах, внесенні до статутного капіталу інших підприємств			
8. Одночасно відображено суму ПДВ, виходячи з суми залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів у випадку його ліквідації	976	641	Податкова накладна
9. Визнано доход від придбання фінансових інвестицій у випадку внесення об'єкта нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу інших підприємств	14	746	Бухгалтерська довідка
10. Відображено суму перевищення попередніх дооцінок над попередніми уцінками при вибутті раніше переоцінюваного об'єкта нематеріальних активів	423	441	Бухгалтерська довідка

5. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

5.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій

Однією з ознак розвинутої ринкової економіки є функціонування фондового ринку або ринку цінних паперів. Обіг цінних паперів допомагає одним учасникам фондового ринку вкласти кошти або інші активи, а іншим – залучити додаткові ресурси для розвитку своєї фінансово-господарської діяльності.

Підприємства, що мають тимчасово вільні кошти або привабливі зайві активи, можуть одержати високі доходи шляхом вдалого вкладення коштів у цінні папери, тобто шляхом інвестування. Доход також виникає при вигідному перепродажу інвестицій, у результаті нарахування дивідендів, відсотків та ін.

Методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про фінансові інвестиції, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Особливістю фінансових інвестицій є те, що їх придбання пов'язане з вкладенням коштів та інших активів у цінні папери суб'єктів господарювання з метою отримання в майбутньому прибутку; з обміном вільних грошових коштів на цінні папери, які приносять дивіденди; з встановленням контролю над підприємством – об'єктом інвестування.

У зв'язку з тим, що фінансові інвестиції – це активи, вони повинні відповідати *критеріям визнання активів*. Критерії визнання активів наводились у попередніх розділах цього посібника.

В обліку і фінансовій звітності фінансові інвестиції *класифікуються* за кількома ознаками.

Фінансові інвестиції в залежності від *строку утримання та можливості їх реалізації* поділяються на *довгострокові фінансові інвестиції* та *поточні фінансові інвестиції*.

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на

період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

До поточних фінансових інвестицій належить окремий вид фінансових інвестицій – *еквіваленти грошових коштів*.

Таким чином, поточні фінансові інвестиції поділяються на *еквіваленти грошових коштів* та *інші поточні фінансові інвестиції*.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів та характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

До кожної з вищенаведених видів фінансових інвестицій можуть належати інвестиції у цінні папери, які є інструментами капіталу (акції, паї, майнові права), борговими інструментами (облігації та ін.) та похідними інструментами, правила обліку яких регулюються П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Під **цінними паперами** розуміють грошові документи, які свідчать про право власності або про відношення між юридичною особою (емітентом), що випустив їх, і власником цінних паперів, що їх викупить.

Акція – цінний папір, що підтверджує участь його власника в статутному капіталі акціонерного товариства і не має певного строку обігу.

Акція надає право на одержання частини прибутку у вигляді дивідендів, на участь у розділі майна при ліквідації акціонерного товариства, можливість впливати шляхом голосування на управлінські рішення.

Акціонерне товариство випускає акції в розмірі його статутного капіталу. Додатковий випуск (емісія) акцій може здійснюватися не раніше повної оплати номінальної вартості випущених акцій. У зв'язку з перереєстрацією статутного фонду акціонерного товариства може оголошуватися: додатковий випуск акцій – у випадку збільшення статутного капіталу, викуп і анулювання акцій – у випадку його зменшення. Придбання акцій здійснюється як при оплаті коштами, так і при обміні на інші активи. Купівля-продаж акцій здійснюється за їх

ринковою (справедливою) вартістю.

Облігація – цінний папір, який підтверджує внесення певних коштів покупцем і зобов'язання емітента відшкодувати пред'явникові номінальну вартість даного цінного папера в зазначений строк з виплатою фіксованого відсотка.

Облігації в залежності від об'єкта випуску поділяються на облігації внутрішніх державних і місцевих позик та облігації підприємств.

Номінальна вартість цінних паперів визначається шляхом віднесення загальної суми їх випуску на кількість випущених цінних паперів.

Крім того, кожен з видів фінансових інвестицій в залежності від *мети (наміру) інвестора* може бути кваліфікований як:

- придбаний з метою перепродажу;
- такий, що утримується до погашення (боргові інструменти);
- такий, що утримується безстроково (інструменти капіталу).

Інвестиції, придбані з метою перепродажу, які у будь-який момент можуть бути реалізовані, слід кваліфікувати як *поточні*, навіть, якщо за своєю первісною природою вони є довгостроковими.

У залежності від *рівня впливу інвестора* на інвестоване підприємство інвестиції поділяються на:

- *інвестиції в асоційовані підприємства* – інвестиції у підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 20%) пакет акцій (голосів) та яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора;

- *інвестиції в дочірні підприємства* – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства (під контролем у даному випадку розуміється вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності);

- *інвестиції в спільну діяльність* – інвестиції для ведення господарської діяльності зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними (під спільним контролем розуміється розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності; у разі здійснення спільної

діяльності без утворення юридичної особи активи, що передані учасниками для спільного використання, як фінансові інвестиції не визнаються).

Відображення фінансових інвестицій у Балансі та на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Відображення фінансових інвестицій у Балансі та на рахунках бухгалтерського обліку

Види фінансових інвестицій	Статті балансу	Рахунки Плану рахунків
Довгострокові	040 «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
	045 «Інші довгострокові фінансові інвестиції»	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам», 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»
Поточні (крім еквівалентів грошових коштів)	220 «Поточні фінансові інвестиції»	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
Еквіваленти грошових коштів	230 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті»	351 «Еквіваленти грошових коштів»
	240 «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті»	

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» використовується для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном.

На рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться за видами фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

Процедура визнання та класифікації фінансових інвестицій з метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності підприємства зображена на рисунку 5.1 (за матеріалами [33]).

5.2. Первісна оцінка та основні принципи обліку доходів від фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції первинно оцінюються та відображаються в обліку за *собівартістю*, що складається з ціни їх придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням даної фінансової інвестиції.

Визначення собівартості фінансової інвестиції залежить від способу її придбання, як показано в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Визначення собівартості фінансових інвестицій

Спосіб придбання фінансової інвестиції	Складові собівартості фінансової інвестиції
1. Придбання за грошові кошти	Сплачені, згідно з договором купівлі-продажу, грошові кошти + витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням
2. Придбання шляхом обміну на цінні папери власної емісії	Справедлива вартість переданих цінних паперів власної емісії + витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням
3. Придбання шляхом обміну на інші активи	Справедлива вартість переданих активів + витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням

Доходи від фінансових інвестицій можуть бути отримані:

- у вигляді *відсотків*, тобто плати за використання грошових коштів, їх еквівалентів чи сум заборгованості підприємству;

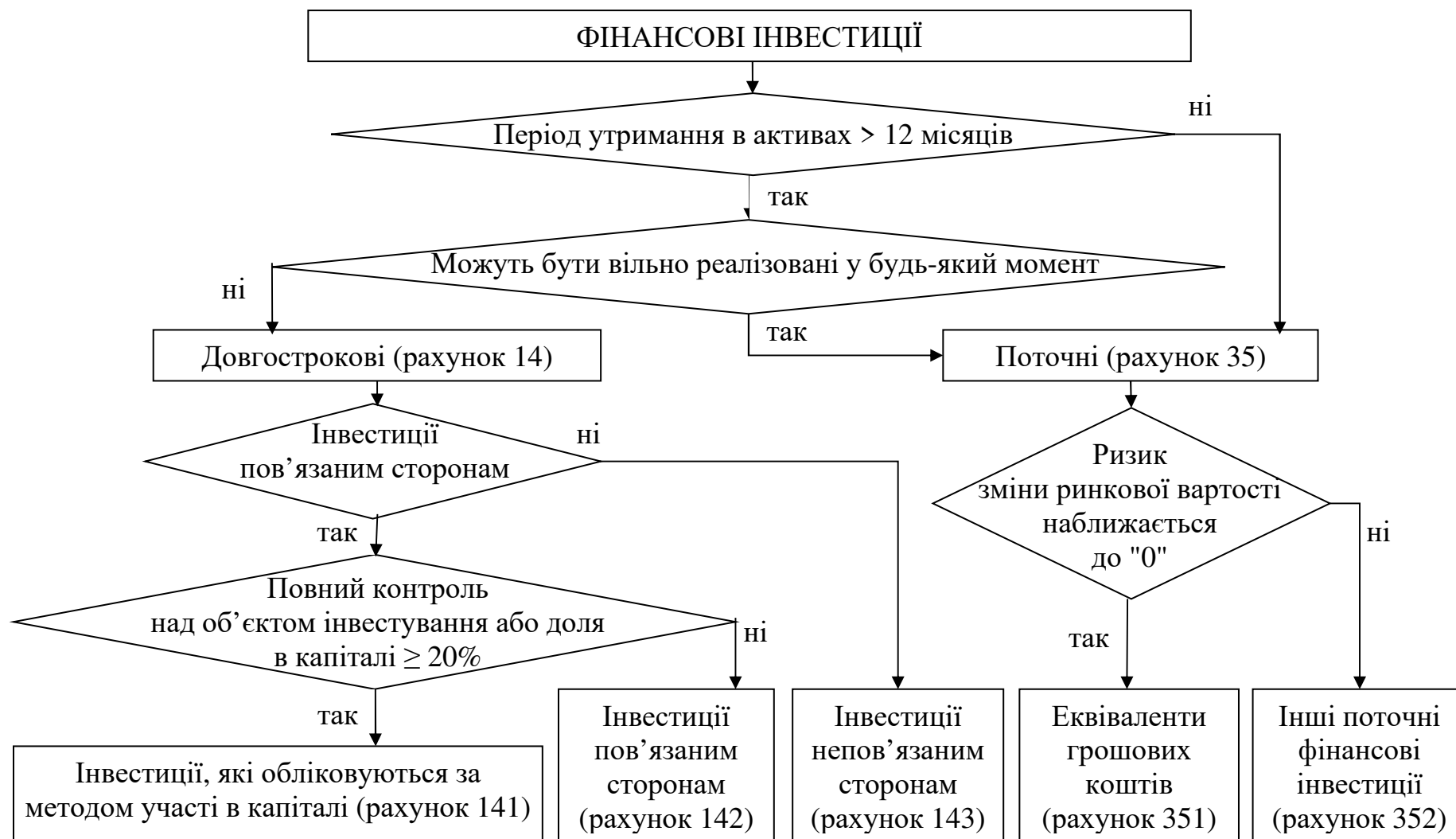


Рис. 5.1. Визнання та види фінансових інвестицій

- доходів від володіння корпоративними правами (*дивідендів*);
- від майнових прав та плати за використання нематеріальних активів у вигляді *роялті*;
- за рахунок *зростання вартості інвестицій* (експертна оцінка або ринкова вартість перевищує собівартість);
- шляхом *участі у капіталі*.

Доходи від фінансових інвестицій в більшості випадків визнаються до моменту їх отримання у вигляді грошових коштів або інших активів. Застосування методу нарахування всіх видів доходів від фінансових інвестицій є обов'язковим за винятком випадків, передбачених П(С)БО.

Доход від здійснених фінансових інвестицій (якщо він може бути достовірно оцінений та існує ймовірність надходження економічних вигод, пов'язаних з утриманням інвестиції) визнається та розподіляється між звітними періодами в такому порядку:

- *відсотки* – у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування, ставки відсотка та строку утримання відповідних фінансових інвестицій;
- *доход від участі у капіталі* – визначається на дату балансу на підставі фінансових звітів дочірніх, спільних та асоційованих підприємств;
- *дивіденди* – у періоді прийняття рішення про їх виплату в розмірі оголошеної суми за вирахуванням податку на дивіденди;
- *дисконт* – протягом періоду з моменту придбання фінансових інвестицій до моменту їх погашення за методом ефективної ставки відсотка;
- *роялті* – за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- *доходи від зростання вартості* – у тому періоді, коли здійснено переоцінку або реалізацію фінансової інвестиції.

Доход від фінансових інвестицій за методом участі в капіталі відображається на рахунку 72 «Доход від участі в капіталі»; доходи у вигляді дивідендів, відсотків, амортизації дисконту по інвестиціях – на рахунку 73 «Інші фінансові доходи»; доходи від реалізації фінансових інвестицій – на рахунку 74 «Інші доходи».

5.3. Облік поточних фінансових інвестицій

Для обліку наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів застосовується рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», що має наступні субрахунки:

- 351 «Еквіваленти грошових коштів»;
- 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

По дебету рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та інших поточних фінансових інвестицій, по кредиту – зменшення їх вартості та вибуття.

Поточні фінансові інвестиції, які придбані та утримуються з метою їх продажу, на дату балансу відображаються за *справедливою вартістю* або за *собівартістю* з урахуванням зменшення корисності (якщо справедливу вартість визначити неможливо).

Справедлива вартість фінансових інвестицій у цінні папери визначається за їх поточною ринковою вартістю, а за неможливості – виходячи з експертної оцінки.

Ринкова вартість фінансової інвестиції – це сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку. Характеристики активного ринку наведені у попередніх розділах цього посібника.

У разі відхилення балансової вартості фінансових інвестицій від їх справедливої вартості необхідно проводити переоцінку фінансових інвестицій. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій у разі їх переоцінки відображається в складі інших доходів (рахунок 746) або інших витрат (рахунок 975) відповідно.

Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій достовірно визначити неможливо, то вони відображаються в балансі за *собівартістю* з урахуванням зменшення корисності.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримування інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій визнаються як інші витрати (рахунок 972) з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Відображення в обліку господарських операцій з руху поточних фінансових інвестицій наведено в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Відображення в обліку господарських операцій
з поточними фінансовими інвестиціями

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Придбання фінансових інвестицій за грошові кошти			
1. Придбано поточні фінансові інвестиції	35	631, 64	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
2. Отримано посередницькі послуги торговця цінними паперами	35	685	Акт про надані послуги
3. Сплачено суму вартості поточних фінансових інвестицій	631	311, 301	Платіжне доручення
4. Сплачено мито й збори	64, 685	311, 301	Платіжне доручення
Отримання поточних фінансових інвестицій в обмін на викуплені акції			
1. Викуплено акції у акціонерів підприємства (за ринковою вартістю)	451	311, 301	Платіжне доручення
2. Отримано емісійний доход у результаті викупу акцій вище їхньої номінальної вартості	451	421	Бухгалтерська довідка
3. Отримано поточні фінансові інвестиції в обмін на викуплені акції	352	451	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
Обмін фінансових інвестицій на інші активи			
1. Отримано поточну фінансову інвестицію в обмін на товар	35	361	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
2. Зараховано до складу поточних фінансових інвестицій активи, які	35	184	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4
не можуть бути використані в найближчі 12 місяців за своїм прямим призначенням			
Придбання фінансових інвестицій іншим шляхом			
1. Придбано поточні фінансові інвестиції за рахунок кредитів банків	35	50,60	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
2. Придбано акції, які вільно котируються на ринку з метою перепродажу за рахунок короткострокових депозитних сертифікатів	352	351	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
3. Отримано безоплатно поточні фінансові інвестиції	35	745	Бухгалтерська довідка
4. Відображено переведення довгострокових фінансових інвестицій до складу поточних	352	14	Бухгалтерська довідка
Інші операції з поточними фінансовими інвестиціями			
1. Збільшено балансову вартість фінансових інвестицій на дату балансу внаслідок відновлення корисності або дооцінки	352	742, 746	Бухгалтерська довідка
2. Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу внаслідок зменшення корисності або уцінки	972, 975	352	Бухгалтерська довідка
Вибуття поточних фінансових інвестицій			
1. Реалізовано поточні фінансові інвестиції (за справедливою вартістю): - акції передано покупцю; - списано собівартість інвестиції	361 971	741 352	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
2. Отримано грошові кошти від продажу акцій	311	361	Виписка банку

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4
3. Відображено переведення поточних фінансових інвестицій до складу довгострокових	14	352	Бухгалтерська довідка
4. Переведено поточні фінансові інвестиції в інші необоротні активи, якщо немає можливості їх використання в найближчі 12 місяців	184	352	Бухгалтерська довідка
5. Відображено втрату поточних фінансових інвестицій внаслідок надзвичайних подій	99	35	Бухгалтерська довідка на підставі акта

5.4. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку наявності та руху довгострокових фінансових інвестицій застосовується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», що має наступні субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

По дебету рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, по кредиту – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Довгострокові фінансові інвестиції в боргові цінні папери, що утримуються інвестором до їх погашення, відображаються на дату балансу за *амортизованою собівартістю* фінансових інвестицій.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії). При цьому під *дисконтом* розуміється сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю, а під *премією* – сума перевищення собівартості боргових

цінних паперів над вартістю їх погашення.

Амортизація, тобто розподіл дисконту або премії протягом періоду з дати придбання боргових цінних паперів до моменту їх погашення, здійснюється за *методом ефективної ставки відсотка*.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню. Дисконт збільшує доход від відсотків, премія зменшує доход від відсотків.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність обліковуються за *методом участі в капіталі*.

Виключенням є фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, які:

а) придбані та утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання;

б) здійснені у підприємства, що ведуть свою діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Такі фінансові інвестиції обліковуються за справедливою вартістю. Якщо справедливу вартість визначити неможливо, то за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Метод участі в капіталі – це метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, яка визначена з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, за винятком змін капіталу, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. Для відображення фінансових інвестицій за методом участі в капіталі використовуються фінансові звіти дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, які складені на ту ж звітну дату, що і звіти інвестора.

Відображення в обліку господарських операцій з руху довгострокових фінансових інвестицій наведено в таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

Відображення в обліку господарських операцій з довгостроковими
фінансовими інвестиціями

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Придбано довгострокові фінансові інвестиції шляхом перерахування грошових коштів	14	311	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
2. Придбано довгострокові фінансові інвестиції шляхом передачі довгострокового векселя	14	182	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
3. Придбано довгострокові фінансові інвестиції шляхом передачі поточних фінансових інвестицій	14 971	741 352	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
4. Придбано довгострокові фінансові інвестиції шляхом внеску продукції, товарів до статутного фонду інших підприємств	14 90	70 26,28	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
5. Нараховано мито та інші обов'язкові платежі	14	642	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
6. Сплачено мито та інші обов'язкові платежі	642	311	Платіжне доручення
7. Відображено доход від інвестицій, придбаних з дисконтом: - нарахування відсотків; - амортизація дисконту; - отримання відсотків	373 14 311	732 733 373	Бухгалтерська довідка, виписка банку
8. Відображено доход від інвестицій, придбаних з премією: - нарахування відсотків; - амортизація премії; - отримання відсотків	373 373 311	732 14 373	Бухгалтерська довідка, виписка банку

Продовження таблиці 5.4

1	2	3	4
9. Отримано повернену суму номінальної вартості інвестиції	311	14	Виписка банку
10. Відображено доход від участі в капіталі (якщо об'єкт інвестування отримав прибуток за звітний період)	141	72	Бухгалтерська довідка
11. Відображено суму дивідендів, що підлягають отриманню	373	141	Бухгалтерська довідка
12. Відображено втрати від участі в капіталі (якщо об'єкт інвестування отримав збиток за звітний період)	96	141	Бухгалтерська довідка
13. Відображено збільшення балансової вартості фінансових інвестицій у разі збільшення загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період, крім змін за рахунок чистого прибутку	141	42	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах
14. Відображено зменшення балансової вартості фінансових інвестицій у разі зменшення загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період, крім змін за рахунок збитку	42	14	Виписка з реєстру чи з рахунка у цінних паперах

Узагальнення операцій з обліку фінансових інвестицій здійснюється в Журналі №4 (за кредитом рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»). Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться у Відомості 4.2 за видами цих інвестицій, та окремо відкриваються відомості для обліку довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій.

6. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

6.1. Визначення та класифікація дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. При цьому під *дебіторами* розуміються юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Критерії визнання дебіторської заборгованості відповідають критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів.

Одночасно з визнанням дебіторської заборгованості відбувається її класифікація за певними ознаками, наведеними на рисунку 6.1.

Дебіторська заборгованість згідно з П(С)БО 10 поділяється на *довгострокову* та *поточну*. За цією класифікацією враховуються два критерії: строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг (НП(С)БО 1).

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової необхідно, щоб виконувались *обидва* критерії:

- виникнення не в ході нормального операційного циклу;
- строк погашення більше 12 місяців.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу. Особливістю віднесення дебіторської заборгованості до поточної є обов'язкове виконання хоча б *одного* з наступних критеріїв:



Рис. 6.1. Класифікація дебіторської заборгованості

- виникнення в ході нормального операційного циклу;
- строк погашення не більше 12 місяців.

Дебіторська заборгованість, яка виникає в ході нормального операційного циклу, визнається поточною незалежно від строку погашення. Якщо до поточної дебіторської заборгованості підприємства відноситься дебіторська заборгованість зі строком погашення менше 12 місяців та дебіторська заборгованість зі строком погашення більше 12 місяців з дати балансу, то така інформація повинна бути розкрита у примітках до фінансової звітності.

Залежно від своєчасності погашення дебіторська заборгованість поділяється на *строкову* та *прострочену* дебіторську заборгованість.

Строкова дебіторська заборгованість – це дебіторська заборгованість, строк оплати якої не настав.

Прострочена дебіторська заборгованість – це дебіторська заборгованість, яка не сплачена в строк.

У свою чергу, прострочена дебіторська заборгованість поділяється на *сумнівну* та *безнадійну* дебіторську заборгованість. Таке розділення заборгованості відповідно П(С)БО 10 здійснюється тільки за поточною заборгованістю.

Сумнівна дебіторська заборгованість, або сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Можна виділити ще два особливі види дебіторської заборгованості: *відстрочені податкові активи* та *витрати майбутніх періодів*.

Відстрочені податкові активи – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню підприємству у наступних періодах та виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за податковий прибуток.

Відстрочені податкові активи відображаються у рядку 060 Балансу у складі довгострокової дебіторської заборгованості. Методологічні засади відображення в обліку відстрочених податкових активів регламентуються

П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Витрати майбутніх періодів – витрати, які здійснені у звітному періоді, але будуть визнані витратами у Звіті про фінансові результати у майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів та витрат. Такі витрати тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, які пов'язані з підготовкою до виробництва в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата за газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Класифікація видів дебіторської заборгованості за об'єктами, щодо яких вона виникла, використовується для організації обліку дебіторської заборгованості в рамках субрахунків рахунків класу 1 «Необоротні активи» та класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», що передбачені Планом рахунків для накопичення інформації про дебіторську заборгованість. Ці рахунки об'єднуються у відповідні статті, які відображаються у Балансі за встановленою НП(С)БО 1 формою.

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей Балансу, за якими відображається дебіторська заборгованість, наведено в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

Відображення дебіторської заборгованості у Балансі
та на рахунках бухгалтерського обліку

Статті Балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
1	2	3
I. Необоротні активи		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»
		182 «Довгострокові векселі одержані»
		183 «Інша дебіторська заборгованість»
Відстрочені податкові активи	060	17 «Відстрочені податкові активи»

Продовження таблиці 6.1

1	2	3
II. Оборотні активи		
Векселі одержані	150	341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»
		342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
- чиста реалізаційна вартість	160	Різниця між сумами за рядком 161 та рядком 162
- первісна вартість	161	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками»
		362 «Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками»
- резерв сумнівних боргів	162	38 «Резерв сумнівних боргів»
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
- з бюджетом	170	641 «Розрахунки за податками»
		642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (у частині платежів до бюджету)
- за виданими авансами	180	371 «Розрахунки за виданими авансами»
- з нарахованих доходів	190	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
- із внутрішніх розрахунків	200	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
		682 «Внутрішні розрахунки»
		683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»

Продовження таблиці 6.1

1	2	3
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
		374 «Розрахунки за претензіями»
		375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
		376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»
		377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
		378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»
		642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (у частині платежів до позабюджетних фондів)
		65 «Розрахунки за страхуванням»
		66 «Розрахунки з оплати праці»
ІІІ. Витрати майбутніх періодів	270	39 «Витрати майбутніх періодів»

Крім того, для обліку дебіторської заборгованості використовується позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість». На цьому рахунку обліковується списана дебіторська заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового стану боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з позабалансового рахунка 071 після вирішення питання щодо визнання винних осіб або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

6.2. Первісна оцінка та облік довгострокової дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування),

яка, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості.

Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення. Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду, – це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню. Іншими словами, це теперішня вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості. Даний вид дебіторської заборгованості відображається на субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду».

Окремий вид довгострокової дебіторської заборгованості – векселі, одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установлений термін на користь пред'явника векселя.

Векселі, одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, обліковуються на субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані». На цьому субрахунку обліковуються тільки ті векселі, строк погашення яких перевищує 12 місяців з дати балансу чи один операційний цикл, якщо він більший за 12 місяців. За дебетом рахунка відображається отримання векселів, за кредитом – отримання коштів у погашення векселів, погашення векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Інша довгострокова дебіторська заборгованість – інші види розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів, зокрема, розрахунки з робітниками за виданими довгостроковими позиками та інші види розрахунків. Вони обліковуються на субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість».

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню впродовж дванадцяти місяців з дати балансу, відображається у складі поточної дебіторської заборгованості.

Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в балансі за її теперішньою вартістю незалежно від того, чи нараховуються на неї відсотки. При цьому не має значення, у взаєминах з яким саме контрагентом (юридичною або фізичною особою) виникла відповідна заборгованість.

Дебіторська заборгованість дисконтується, якщо відповідає двом критеріям:

1) дебіторська заборгованість повинна бути фінансовою (мати монетарний характер), тобто за такою заборгованістю повинні надійти грошові кошти; і якщо підприємство, наприклад, перерахувало аванс, а в рахунок нього повинні надійти товари (роботи, послуги), то заборгованість, незважаючи на термін її погашення (12 місяців з дати балансу або довше), не дисконтується; монетарна довгострокова заборгованість в іноземній валюті також підлягає дисконтуванню; при цьому, до заборгованості в іноземній валюті застосовуються всі процедури, передбачені в П(С)БО 21;

2) дебіторська заборгованість є саме довгостроковою, тобто відповідає визначенню з п.4 П(С)БО 10: не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Для класифікації слід визначити строк погашення заборгованості, для чого необхідно проаналізувати умови відповідного договору:

- якщо у договорі вказано чітко термін виконання зобов'язання (на певну дату після відвантаження товару, отримання поворотної фінансової допомоги і т. і.); тоді термін погашення дебіторської заборгованості відлічується з цієї дати;

- якщо у договорі термін виконання зобов'язань чітко не зазначено або ж договір укладено в усній формі, то право вимагати виконання зобов'язання в будь-який час; за такими договорами заборгованість зазвичай не класифікується як довгострокова, оскільки чітко визначити дату погашення неможливо і немає підстав вважати, що вона буде погашена саме після 12 місяців з дати балансу.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Відображення в обліку господарських операцій з виникнення та погашення довгострокової дебіторської заборгованості наведено в таблиці 6.2.

Таблиця 6.2

Відображення в обліку господарських операцій
з довгостроковою дебіторською заборгованістю

№ г/о	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Передано орендарю об'єкт фінансової оренди, придбаний орендодавцем за замовленням орендаря у третьої особи	181	152	Договір оренди, акт приймання-передачі
	Нараховано ПДВ	181	641	Податкова накладна
2	Передано орендарю об'єкт фінансової оренди, який є власністю орендодавця – не виробника об'єкта	181	746	Договір оренди, акт приймання-передачі
	Нараховано ПДВ	746	641	Податкова накладна
3	Передано орендарю об'єкт фінансової оренди, який є власністю орендодавця виробника об'єкта	181	701	Договір оренди, акт приймання-передачі
	Нараховано ПДВ	701	641	Податкова накладна
4	Нарахована орендодавцем частина орендного платежу, що припадає на поточний рік, та яка відшкодовує вартість об'єкта фінансової оренди	377	181	Розрахунок, бухгалтерська довідка, акт наданих послуг

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5
5	Отримано довгостроковий вексель від боржника в забезпечення його зобов'язань	182	181, 183, 36	Акт приймання-передачі векселів
6	Частина дебіторської заборгованості за довгостроковим векселем, що припадає на поточний рік, переведена у склад поточної дебіторської заборгованості	377	182	Розрахунок, бухгалтерська довідка
7	Видана робітникові підприємства довгострокова позика	183	301, 311	Угода про позику, видатковий касовий ордер, платіжне доручення
8	Частина іншої довгострокової дебіторської заборгованості, що припадає на поточний рік, переведена до складу поточної дебіторської заборгованості	377	183	Розрахунок, бухгалтерська довідка

6.3. Первісна оцінка та облік поточної дебіторської заборгованості

Оцінка поточної дебіторської заборгованості ґрунтується на первісній вартості, яка залежить від виду дебіторської заборгованості та особливостей її визнання.

Виділяють наступні види поточної дебіторської заборгованості:

- *дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги* (забезпечена та не забезпечена векселями);
- *дебіторська заборгованість за розрахунками* (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);
- *інша поточна дебіторська заборгованість.*

6.3.1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги виникає, коли підприємство реалізує продукцію (товари, роботи, послуги) в кредит (з відстрочкою платежу).

Особливістю визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги є те, що вона визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг.

Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися такі *критерії визнання доходу* (П(С)БО 15, п. 8):

- покупцеві передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Момент передачі ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію, товари, роботи, послуги визначається на основі вивчення угоди поставки продукції (товару, послуг), яка укладена між підприємством та покупцем, та обставин операції.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги *оцінюється за первісною вартістю*.

Сума доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг визначається угодою між продавцем та покупцем як справедлива вартість компенсації, яку отримали, чи яка підлягає отриманню.

На первісну вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги впливають такі події, як:

- надання покупцеві торговельної знижки або знижок з обсягу реалізації;
- надання покупцеві знижок після реалізації;
- повернення товарів від покупців.

Торговельні знижки або знижки з обсягу реалізації визначаються у відсотках до базової (основної) ціни. Супровідні та платіжні документи виписуються за чистою вартістю продажу (за вирахуванням торгової знижки та знижки з обсягу). На рахунках бухгалтерського обліку такі знижки не відображаються, а тільки зменшують первісну вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

Знижки після реалізації – це знижки за дострокову оплату. Повернення товарів від покупців також зменшує суму дебіторської заборгованості.

Документальне оформлення розрахунків з покупцями та замовниками представлено на рисунку 6.2.



Рис. 6.2. Документальне оформлення розрахунків з покупцями та замовниками

Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги ведеться на субрахунках 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображається вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації. За кредитом – сума платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображає заборгованість покупців та підрядників за отриману ними продукцію (роботи, послуги). Отримання кредитового сальдо за цим рахунком не допускається, тому облік попередніх оплат, отриманих від покупця, ведеться окремо на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Поточна дебіторська заборгованість за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями, обліковується на рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані».

Короткострокові векселі відображаються у балансі за *номінальною вартістю*. До статті «Векселі одержані» включається заборгованість за векселями, строк оплати за якими не настав.

Сума нарахованих відсотків за звітний період по векселю, який підлягає оплаті в наступному періоді, переноситься до статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів». Відповідно до цієї суми повинен бути визнаний доход за відсотками.

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для їх обліку використовується позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку».

Бухгалтерські записи, що відображають операції з визнання та погашення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, наведено в таблиці 6.3.

6.3.2. Дебіторська заборгованість за розрахунками та інша поточна дебіторська заборгованість

До *дебіторської заборгованості за розрахунками* відноситься заборгованість за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків.

Таблиця 6.3

Відображення в обліку господарських операцій
з дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги

№ г/о	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
		дебет	кредит	
1	Відвантажено (виконано, надано) продукцію, товари (роботи, послуги) покупцю (замовнику)	36	701, 702, 703	Видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, акт виконаних робіт
	Нараховано ПДВ	701, 702, 703, 712	641	Податкова накладна
2	Погашена дебіторська заборгованість грошовими коштами	31, 30	36	Банківська виписка, прибутковий касовий ордер
3	Погашена дебіторська заборгованість взаєморозрахунками	63, 68, 51, 62	36	Бухгалтерська довідка
4	Погашена дебіторська заборгованість цінними паперами та іншими активами	35, 20, 28, 10	36	Договір поставки, акт приймання-передачі цінних паперів, прибуткові накладні, акт приймання-передачі необоротних активів
5	Повернення продукції або товарів протягом звітного періоду від покупців	704	361, 30	Прибуткові накладні, акт повернення товарів, податкова накладна
	Одночасно сторно на суму ПДВ	704	641	
6	Отримано короткостроковий вексель у забезпечення дебіторської заборгованості	34	36	Договір поставки товару, акт приймання-передачі векселів
7	Погашено вексель	311	34	Банківська виписка

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – це дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими обов'язковими платежами до бюджету.

Облік дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» та частково на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами». Крім платежів до бюджету, на 642 субрахунку ведеться облік платежів до позабюджетних фондів.

Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за їх видами, що передбачені дійсним законодавством.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» може мати як дебетове, так і кредитове сальдо. При цьому показники за цим рахунком не згортаються, а сальдо синтетичного рахунка визначається розгорнуто за дебетом та за кредитом. Таким чином, в обліку підприємства одночасно значиться як дебіторська, так і кредиторська заборгованість по розрахунках з бюджетом. Наявність саме дебетового сальдо по рахунках 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» свідчить про те, що за деякими податками та платежами підприємство переплатило певну суму, яку потрібно або зарахувати в рахунок майбутніх платежів, або повернути на розрахунковий рахунок підприємства.

Дебіторська заборгованість за виданими авансами показує суму авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

Облік розрахунків за виданими авансами ведеться на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» балансового активно-пасивного рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Видані постачальникам та підрядникам аванси під постачання продукції, виконання робіт, надання послуг відображаються за дебетом субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». За кредитом відображається сума заліку за отримані від постачальника товарно-матеріальні цінності або повністю чи частково виконані (надані) роботи (послуги).

Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів являє собою суму нарахованих дивідендів, відсотків, роялті та інших, що підлягають

надходженню. Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів визнається активом в період їх нарахування. Дебіторська заборгованість з нарахованих відсотків – в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування та терміну користування відповідними активами. Роялті визнаються за принципом нарахування у відповідності до економічного змісту орендної угоди.

Для обліку розрахунків за нарахованими доходами передбачений субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами». За дебетом даного субрахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості за нарахованими відсотками, дивідендами, роялті, які підлягають отриманню, а за кредитом – її погашення чи списання. Сальдо субрахунку 373 відображає дебіторську заборгованість перед підприємством за нарахованими на його користь відсотками, дивідендами, роялті.

Аналітичний облік по субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» організується за кожним дебітором, по видах нарахованих доходів, по строках їх отримання.

Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків – це сума заборгованості пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків. Її вартість визначається як дебетове сальдо по субрахунках 682 «Внутрішні розрахунки» та 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями». Характеристика інформації, що узагальнюється на рахунках обліку внутрішніх розрахунків, наведена в таблиці 6.4.

Поняття **іншої поточної дебіторської заборгованості** включає заборгованість дебіторів, яка не може бути віднесена до попередніх статей дебіторської заборгованості та відображається в складі оборотних активів підприємства. До іншої поточної дебіторської заборгованості належать наступні види дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість по розрахунках з підзвітними особами;
- дебіторська заборгованість по розрахунках за претензіями;
- дебіторська заборгованість по розрахунках за відшкодуванням завданих збитків;

Таблиця 6.4

Рахунки обліку внутрішніх розрахунків

Код субрахунку	Найменування субрахунку	Зміст інформації, що узагальнюється на субрахунку
682	Внутрішні розрахунки	Ведеться облік усіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами
683	Внутрішньо-господарські розрахунки	Ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями та господарствами, відокремленими на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; з реалізації продукції, робіт, послуг; з передачі витрат із загальноуправлінської діяльності; з виплати заробітної плати робітникам цих господарств; по інших видах розрахунків

- дебіторська заборгованість по розрахунках за позиками членам кредитних спілок;
- дебіторська заборгованість по розрахунках з іншими дебіторами;
- дебіторська заборгованість по розрахунках з державними цільовими фондами.

Для обліку *операцій з підзвітними особами* передбачений субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Він відкривається для обліку операцій з видачі готівкових грошових коштів з каси підприємства підзвітним особам для здійснення загальногосподарських та відрядних витрат. По дебету субрахунку відображається виникнення боргу підзвітної особи при отриманні коштів від підприємства, по кредиту – надання авансового звіту про використання отриманих коштів чи повернення коштів до каси. Сальдо субрахунку 372 може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов'язань балансу підприємства.

Згідно з діючим законодавством України робітники підприємства можуть отримувати готівкові кошти в касі підприємства для здійснення загальногосподарських витрат: оплата послуг (комунальних, юридичних, нотаріальних, поштових, митних та ін.), оплата податків чи зборів, придбання матеріальних цінностей (товарів, виробничих запасів, бланків документів, методичної літератури та ін.). Наступного дня після отримання коштів співробітник підприємства повинен відзвітувати про їх використання, тобто, надати на затвердження до керівництва авансовий звіт з прикладеними оригіналами документів, які підтверджують витрати, чи повернути гроші до каси.

У випадку виробничої необхідності робітники підприємств можуть направлятись до службових відряджень (поїздка робітника за розпорядженням керівництва на певний термін задля виконання службового доручення в іншому населеному пункті). Обов'язково оформляється наказ керівництва підприємства (як підстава поїздки), відрядне посвідчення (в якості документа, який підтверджує повноваження робітника, який відряджається, маршрут та терміни його переміщень), видається з каси аванс на здійснення відрядних витрат.

Відрядні витрати, як правило, включають наступні позиції:

- проїзд до пункту призначення та назад;
- проживання у готелі за місцем призначення;
- добові.

Проїзд до пункту призначення і назад дозволяється усіма видами громадського та міжміського транспорту. Відшкодування витрат здійснюється на підставі оригіналів проїзних документів.

Проживання за місцем призначення та понесені у зв'язку з цим витрати підтверджуються оригіналами рахунків готелів, гуртожитків та ін. Можуть бути також відшкодовані витрати за комплексом послуг, наданих за місцем проживання, наприклад, за службові телефонні розмови.

Добові за термін відрядження нараховуються на усі дні перебування у від'їзді. День від'їзду та день приїзду рахуються окремо, враховуються також вихідні та святкові дні. Розмір добових встановлено окремо для відряджень в межах України та за кордон. Термін відрядження

встановлюється по відмітках у відрядному посвідченні.

Керівники підприємств (організацій) сумісним рішенням з колективом підприємства (під час підготовки та укладення колективного договору) можуть пом'якшити регламентовані державою умови відряджень: збільшити розмір добових, дозволити проїзд легковим транспортом чи таксі, відшкодувати витрати без надання оригіналів документів та ін. У цьому випадку відшкодування наднормативних витрат повинно здійснюватись за рахунок прибутку підприємства, а співробітнику, який був у відрядженні, зараховується до сукупного доходу зі всіма наслідками оподаткування та нарахування страхових внесків.

При поверненні з відрядження співробітник (підзвітна особа) надає до затвердження авансовий звіт в термін перших трьох робочих днів. Невикористана сума авансу здається до каси підприємства. Якщо у відрядженні були здійснені загальногосподарські витрати (придбання канцтоварів, літератури, інструментів та ін.), підзвітна особа оформляє щодо них окремий авансовий звіт та здає разом зі звітом про відрядні витрати.

Облік *операцій претензійного характеру* ведеться на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами». До нарахування приймаються претензії, які визнані платником або судом. До таких відносяться претензії, які було пред'явлено постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям у зв'язку з невиконанням договірних обов'язків, умов поставок та ін., а також за пред'явленими та визнаними ними штрафами, пенями та неустойками. По дебету субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» відображається поява (виставляння) претензії, а по кредиту – її відшкодування винуватцем.

Сума претензії встановлюється на підставі актів приймання-передачі товарно-матеріальних цінностей, письмової згоди постачальників з розміром збитків та відшкодування їх у визначені терміни, рішень господарських судів та ін. При цьому суми пред'явлених та визнаних претензій враховуються підприємством на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» до тих пір, доки не будуть погашені боржником.

Складовою частиною іншої поточної дебіторської заборгованості є *заборгованість по розрахунках з винними особами* по відшкодуванню збитків, завданих підприємству в результаті нестач, перевитрат, псування цінностей, розкрадань грошових коштів та ін. Факти нестач, втрат, псування матеріальних цінностей та їх крадіжок можуть бути виявлені в процесі інвентаризації. У випадку встановлення винуватця виникає питання обліку завданих підприємству збитків. Покриття збитків можливе за взаємною домовленістю керівництва підприємства та винуватої сторони шляхом утримання із заробітної плати, згідно із заявою робітника, внесення необхідних грошових сум чи активів. При недосягненні домовленості справа може бути розглянута слідчими органами, а потім судом. Для обліку розрахунків з винними особами по відшкодуванню завданих підприємству збитків відкривається субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами». По дебету субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» відображається сума виявлених нестач, втрат, збитків, по кредиту – відшкодування завданих збитків. Аналітичний облік розрахунків з відшкодування матеріальних збитків ведеться окремо по кожній винній особі.

Облік *дебіторської заборгованості по розрахунках за позиками членам кредитних спілок* ведеться на субрахунку 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» використовується для обліку розрахунків по операціях, які не відображаються на інших субрахунках рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Сюди включені усі види розрахунків з робітниками, окрім розрахунків з оплати праці та тих, що відображаються на інших субрахунках 37 рахунка, розрахунки по операціях, пов'язаних з сумісною діяльністю (без створення юридичної особи) та ін.

Для обліку *дебіторської заборгованості по розрахунках з державними цільовими фондами* призначений окремий рахунок 378 «Розрахунки з

державними цільовими фондами». За допомогою цього рахунка ведеться облік, зокрема, розрахунків з тимчасової непрацездатності тощо.

Порядок відображення у фінансовому обліку господарських операцій з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками та іншої поточної дебіторської заборгованості наведено в таблиці 6.5.

Таблиця 6.5

Відображення в обліку операцій з дебіторською заборгованістю за розрахунками та з іншої поточної дебіторською заборгованістю

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Розрахунки за виданими авансами			
1. Здійснено передплату (оплачено аванс)	371	311	Платіжне доручення
2. Визначена сума податкового кредиту з передплати	641	644	Податкова накладна
3. Отримані товарно-матеріальні цінності на суму сплаченого авансу	20, 22, 28, 10, 12	631	Прибуткова накладна, акт приймання-
4. Збалансована сума податкового кредиту	644	631	передачі, акт транспортної організації
5. Списано авансовий платіж при закритті операції	631	371	Бухгалтерська довідка
Розрахунки за нарахованими доходами			
6. Нараховані дивіденди, проценти	373	731, 732	Договір, бухгалтерський реєстр
7. Отримані дивіденди, проценти	301, 311	373	Банківська виписка
Внутрішні розрахунки			
8. Відвантажена продукція пов'язаній стороні для подальшої реалізації	682, 683	26	Видаткова накладна

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4
9. Відображена заборгованість пов'язаної сторони на суму очікуваного прибутку від реалізації	682, 683	69	Видаткова накладна
10. Відображена заборгованість пов'язаної сторони в сумі податкових зобов'язань з ПДВ	682, 683	643	Видаткова накладна
11. Відображена сума доходу від реалізації продукції, що належить головному підприємству	69	70	Бухгалтерська довідка
12. Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	643	641	Книга обліку продаж пов'язаної сторони
13. Отримано кошти за раніше відвантажену та реалізовану пов'язаною стороною продукцію	311	682, 683	Банківська виписка
14. Пов'язаній стороні передано об'єкт основних засобів	682, 683	10, 11	Акт приймання- передачі
15. Списано суму накопиченого зносу переданого об'єкта основних засобів	131	10, 11	Акт приймання- передачі
Розрахунки з підзвітними особами			
16. Видано з каси під звіт готівкові кошти	372	301	Видатковий касовий ордер, відрядне посвідчення
17. Надано авансовий звіт про здійснення загальногосподарських витрат (послуги, податки, активи)	685, 20, 22, 28, 10, 12, 64	372	Авансовий звіт, чеки, акти виконаних робіт, податкові накладні
18. Внесено до каси залишок коштів	301	372	Прибутковий касовий ордер

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4
19. Надано на підтвердження авансовий звіт про відрядні витрати робітника адміністрації	92	372	Авансовий звіт, квитки на проїзд, чек готелю
20. Відшкодовані витрати згідно з авансовим звітом	372	301	Видатковий касовий ордер
21. Підзвітні суми, що не повернуті, зараховані до сукупного місячного доходу робітника	944	66	Відомість нарахування заробітної плати
22. Підзвітні суми, що не повернуті, списані на внутрішні розрахунки	682	372	Бухгалтерська довідка
23. Підзвітні суми, що не повернуті, списані на внутрішні розрахунки: - відшкодовані підприємству робітником; - закриті за строком позовної давності	301 443	682 682	Прибутковий касовий ордер, бухгалтерська довідка
24. Затверджені витрати понад встановлених законодавством норм у складі відрядних витрат	443	372	Бухгалтерська довідка
Розрахунки за претензіями			
25. Виявлена недопоставка товару та виставлена претензія постачальнику	374, 631	631, 28	Претензія
26. Прийнята виставлена претензія та відшкодовується постачальником: - допоставкою товару; - поверненням грошових сум	28 311	374 374	Приходна накладна, банківська виписка
27. Висунуто претензію (штраф) постачальнику за псування активів при доставці	374	715	Претензія
28. Задовільнено претензію постачальником	311	374	Банківська виписка
29. Списана на витрати підприємства претензія при відмові постачальника (за рішенням суду)	944	374	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4
Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків			
30. Виявлено нестачу від псування матеріальних цінностей під час інвентаризації (винуватця поки не встановлено)	947	10, 12, 20, 22, 28	Акт інвентаризації
31. Відображена нестача на позабалансовому рахунку	072	–	Бухгалтерська довідка
32. Визначені винуватці псування (нестачі) матеріальних цінностей	375	716	Акт інвентаризації
33. Одночасно списана з позабалансового рахунка вартість нестачі	–	072	Бухгалтерська довідка
34. Відшкодування винуватою особою збитку, який було нанесено підприємству: - утриманням із заробітної плати; - внесенням коштів у касу; - перерахуванням коштів на розрахунковий рахунок; - внесенням активів (матеріальних цінностей)	66 301 311 10, 12, 20, 22, 28	375 375 375 375	Відомість нарахування заробітної плати, банківська виписка, прибуткові накладні, акти приймання-передачі
Розрахунки з іншими дебіторами			
35. Видана короткострокова позика робітникові підприємства	377	301	Видатковий касовий ордер, угода
36. Оплачено придбання матеріальних цінностей у формі позики робітникові	377	311	Платіжне доручення, угода
37. Робітник підприємства повертає надану підприємством позичку: - готівковими грошовими коштами до каси підприємства;	301	377	Прибутковий касовий ордер, банківська виписка,

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4
- перерахуванням коштів на розрахунковий рахунок підприємства;	311	377	відомість нарахування
- утриманням із заробітної плати робітника	66	377	заробітної плати
38. Підприємство як орендодавець виставляє рахунок за операційну оренду майна	377	713, 703	Акт наданих послуг
39. Підприємство як орендодавець отримує орендну плату	301, 311	377	Прибутковий касовий ордер
40. Передача необоротних активів в обмін на неподібний актив	377	746	Акт приймання-передачі
41. Отримана оплата від покупця	311	377	Банківська виписка
42. Сплачено мито за експортні операції	377	311	Платіжне доручення, митна декларація
43. Мито включено до витрат періоду (отримана митна декларація)	93	377	Митна декларація
Розрахунки з державними цільовими фондами			
44. Сплачено робітникові допомогу по тимчасовій непрацездатності, що буде відшкодована фондом соціального страхування України	378	301, 311	Лікарняний лист, видатковий касовий ордер, платіжне доручення
45. Отримано від фонду соціального страхування України суму допомоги по тимчасовій непрацездатності	311	65	Банківська виписка
46. Здійснено залік заборгованостей	65	378	Бухгалтерська довідка

6.4. Створення та облік резерву сумнівних боргів

Наявність у підприємства дебіторської заборгованості передбачає певну долю ризику, що якась частка цієї заборгованості не буде погашена підприємством-боржником. Поточна дебіторська заборгованість, відносно якої існує невпевненість, стає *сумнівною заборгованістю*. Частина такої заборгованості, якщо підприємство не вдасть заходів щодо її погашення, перетворюється в *безнадійну дебіторську заборгованість*.

Як вказувалось раніше, відповідно до Закону України про бухгалтерський облік фінансова звітність повинна складатись з додержанням принципу обачності, тобто методи оцінки, які застосовуються в обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів. Тому безнадійна дебіторська заборгованість не повинна відображатися в балансі підприємства.

Для реалізації цього принципу П(С)БО 10 передбачено, що поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за *чистою реалізаційною вартістю*. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу створюється *резерв сумнівних боргів*. При цьому резерв нараховується станом на той звітний період, на кінець якого існує сумнівна заборгованість. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги визначається як різниця між первісною вартістю дебіторської заборгованості та резервом сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів може бути визначена наступними методами:

- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати;
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Підприємству надається право самостійно обирати метод формування резерву сумнівних боргів. Рішення про вибір того чи іншого методу фіксується в Наказі про облікову політику підприємства.

Метод розрахунку резерву сумнівних боргів, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, ґрунтується на інформації про платоспроможність дебіторів, яка оприлюднюється в засобах масової інформації, а підприємство веде досьє на кожного з них. Вивчення динаміки показників балансу дебіторів дозволяє, у певному діапазоні ймовірності, визначити рівень неповернення боргів по кожному з них.

Метод розрахунку резерву сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати, заснований на визначенні резерву шляхом помноження чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах наступної оплати за звітний період на коефіцієнт сумнівності. При цьому коефіцієнт сумнівності розраховується як відношення визнаної безнадійної заборгованості за розрахунковий період до чистого доходу від реалізації продукції на умовах наступної оплати.

Метод класифікації ґрунтується на припущенні, що тенденція неповернення боргів, яка визначається за минулий період, збережеться надалі. Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється за допомогою групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності для кожної групи встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди, як частка безнадійної дебіторської заборгованості відповідної групи в загальній сумі дебіторської заборгованості по цій групі. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнтів сумнівності відповідної групи.

Для обліку резерву сумнівних боргів призначений рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». По кредиту даного рахунка відображається створення (нарахування, донарахування) резерву, по дебету – списання заборгованості за рахунок резерву, зменшення суми нарахованого резерву у випадку коригування його суми на дату балансу.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у складі інших операційних витрат по дебету субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів на інші операційні витрати. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною, списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат. Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів по кредиту субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» рахунка 71 «Інший операційний доход» з одночасним списанням з позабалансового рахунка 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Порядок відображення в обліку формування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості наведено в таблиці 6.6.

Таблиця 6.6

Відображення в обліку господарських операцій з формування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Створено резерв сумнівних боргів	944	38	Бухгалтерська довідка
2. Списано дебіторську заборгованість покупців, яка визнана безнадійною	38	36	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 6.6

1	2	3	4
3. Списано безнадійну дебіторську заборгованість покупців при нестачі резерву сумнівних боргів	944	36	Бухгалтерська довідка
4. Списана безнадійна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено	944	37	Бухгалтерська довідка
5. Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку	071	–	Бухгалтерська довідка
6. Внаслідок зміни у фінансовому стані дебітора відновлюється сума його заборгованості, що раніше визнана безнадійною	36,37	716	Бухгалтерська довідка
7. Одночасно сума відновленої дебіторської заборгованості списується з позабалансового рахунка	–	071	Бухгалтерська довідка

Узагальнення інформації про дебіторську заборгованість здійснюється в Журналі 3 та відомостях аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.4, 3.5, 3.6.

7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

7.1. Визначення та класифікація запасів

У процесі виробничої або комерційної діяльності підприємства запаси відіграють дуже важливе значення. Запаси, як правило, є найбільш значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 9 «Запаси».

Запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності; перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

При цьому під **звичайною діяльністю** підприємства розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

При визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан запаси відносяться до складу *оборотних активів*, тобто вони мають бути необмежені у використанні та призначені для реалізації або використання протягом року або операційного циклу, якщо він довший за рік.

Критерії визнання запасів відповідають критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів.

До запасів підприємства відносяться всі запаси, на які підприємство має право власності на певну дату (наприклад, на дату складання Балансу) незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території підприємства можуть знаходитись предмети, які є власністю інших фізичних та юридичних осіб. Ці предмети не є запасами підприємства. Таким чином, для цілей фінансового обліку всі запаси підприємства можуть бути розділені на дві групи:

- власні запаси;

- запаси, які не є власністю підприємства, але знаходяться на його території.

Кожна з вищеназваних груп, у свою чергу, поділяється по видах запасів, як показано на рисунку 7.1.

До **власних запасів** відносять: *виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, поточні біологічні активи*. Власні запаси підприємства обліковуються на балансових рахунках. Для цього передбачені рахунки другого класу Плану рахунків бухгалтерського обліку «Запаси».

Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого використання в ході нормального операційного циклу.

Виробничі запаси *класифікуються* за різними ознаками. *За призначенням* виробничі запаси поділяються на *сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети* тощо. *По ролі в процесі виробництва* виділяють *найбільш важливі та менш важливі* виробничі запаси. *Найбільш важливі* виробничі запаси характеризуються наявністю відносно небагатою кількістю найменувань, але в процесі виробництва використовується велика кількість запасів кожного найменування (сировина, основні матеріали, напівфабрикати). *Менш важливі* запаси – взаємозамінні, найменувань багато, але використовується мала кількість запасу кожного найменування (змащувальні матеріали, канцтовари).

Характер використання у процесі виробництва для різних видів виробничих запасів також неоднаковий. Такі запаси, як сировина, основні матеріали, паливо повністю споживаються в технологічному процесі; інші, наприклад, допоміжні матеріали (мастильні матеріали, фарби) змінюють тільки свою форму та розмір; треті входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини); четверті лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу – наприклад, малоцінні та швидкозношувані предмети (інструменти, господарський інвентар, спеціальний одяг тощо).

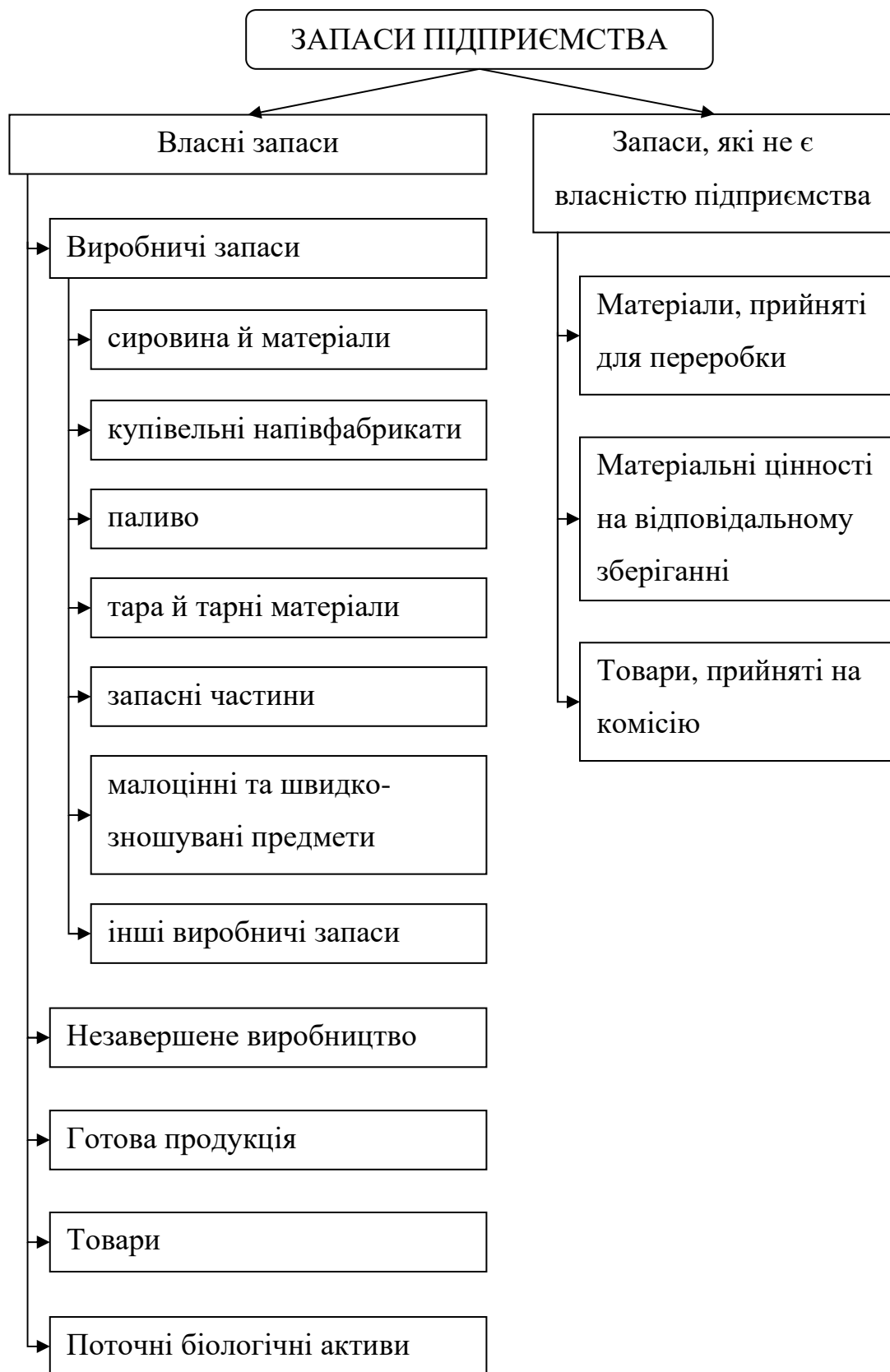


Рис. 7.1. Класифікація запасів

Особливим видом виробничих запасів є *малоцінні та швидкозношувані предмети*. Вони відносяться до засобів праці та, на відміну від інших видів запасів, для них характерна багаторазова участь у виробництві та збереження натуральної (речової) форми.

Для обліку виробничих запасів призначені субрахунки рахунка 20 «Виробничі запаси» та рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». За дебетом цих рахунків відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Незавершене виробництво – це незавершені обробкою і виготовленням деталі, вузли і вироби, а також незавершені технологічні процеси. Незавершене виробництво підприємства, що виготовляє продукцію, включає витрати, розподілені на незакінчену обробкою продукцію. Для підприємства, що надає послуги, незавершене виробництво включає витрати з надання послуг, щодо яких підприємство ще не визнало доход.

Облік незавершеного виробництва ведеться за допомогою рахунка 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік виробничих витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. До незавершеного виробництва також можуть відноситись *напівфабрикати власного виробництва*.

До *напівфабрикатів власного виробництва* належить продукція, що не пройшла усіх установлених технологічним процесом стадій виробництва та потребує доопрацювання або укомплектування.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку 25 «Напівфабрикати» ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватись виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун переробний у чорній металургії; сира гума та клей у гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа та сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу. Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Для обліку готової продукції передбачений рахунок 26 «Готова продукція». За дебетом цього рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції. Також до готової продукції відноситься продукція сільськогосподарського призначення, яка обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) і утримуються підприємством з метою подальшого продажу. При цьому підприємство-покупець, як правило, не вносить суттєвих змін до їх фізичної форми. Вже при закупці у постачальника вони є готовою продукцією. Однак у ряді випадків підприємства, які займаються перепродажем, здійснюють комплектацію таких товарів, їх компонування в якісь системи (наприклад, об'єднання декількох станків у виробничу лінію, яка надалі цілком поставляється покупцеві). Товарні запаси складають основну частину запасів у торговельно-закупівельних підприємств та у підприємств, які спеціалізуються на комплектації та ін.

Поточні біологічні активи – це біологічні активи (тварина або рослина), які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Облік поточних біологічних активів регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» і ведеться за допомогою рахунка 21 «Поточні біологічні активи».

Склад запасів на кожному конкретному підприємстві залежить від виду діяльності підприємства. Якщо для торговельного підприємства основна частина запасів – це товари, то для виробничого – виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція.

Запаси, які не є власністю підприємства враховуються поза балансом і до запасів підприємства, на території якого вони зберігаються, не включаються. Для обліку таких запасів призначений рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні». До них відносяться наступні види запасів:

- **матеріали, прийняті для переробки** – це давальницька сировина, яка не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника; обліковуються такі матеріали на позабалансовому субрахунку 022;

- **матеріальні цінності на відповідальному зберіганні** – матеріальні цінності, які реалізовані підприємством і право власності на які перейшло

покупцеві, але за умовами договору вони знаходяться на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця; облік цих матеріальних цінностей ведеться на субрахунку 023;

- **товари, прийняті на комісію** – це товари, отримані у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, які уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари; їх облік ведеться на субрахунку 024.

7.2. Документування обліку запасів на підприємстві

Для документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком та рухом запасів на підприємстві, діючими нормативними актами передбачений ряд форм первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

Документування обліку запасів залежить від того, чи було пересування запасів всередині підприємства, або вони отримані зі сторони чи відпущені на сторону. Документи, що використовуються для обліку запасів, представлені на рисунку 7.2.

Типова форма М-1 «Журнал обліку надходження вантажів» застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства.

Типова форма 1-ТН «Товарно-транспортна накладна» оформляється, якщо запаси перевозить залізниця. Це комбінований документ, який складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація. Також товарно-транспортні накладні використовуються для обліку поставок запасів автомобільним транспортом.

Типова форма М-2 «Доручення» призначена для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства під час отримання запасів.

Можливі два варіанти оформлення надходження запасів на склад підприємства:

ДОКУМЕНТИ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ДЛЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Надходження запасів	Складський облік запасів	Відпуск запасів у виробництво та внутрішнє переміщення	Відпуск запасів на сторону
<ul style="list-style-type: none"> - Товарно-транспортна накладна, ф. 1-ТН; - Рахунок-фактура; - Товарний чек; - Чек РРО; - Квитанція ПКО акт закупки; - Журнал обліку надходження вантажів, ф. М-1; - Довіреність, ф. М-2; - Акт списання бланків довіреностей, ф. М-2а; - Журнал реєстрації довіреностей, ф. М-3; - Прибутковий ордер, ф. М-4; - Акт про приймання матеріалів, ф. М-7; - Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності), ф. М-20. 	<ul style="list-style-type: none"> - Прибутковий ордер, ф. М-4; - Картка складського обліку матеріалів, ф. М-12; - Відомість обліку залишків матеріалів на складі, ф. М-14; - Матеріальний ярлик, ф. М-16; - Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, ф. М-18; - Матеріальний звіт, ф. М-19; - Інвентаризаційний опис, ф. М-21; - Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, ф. МШ-2; - Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття, ф. МШ-6; - Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття, ф. МШ-7. 	<ul style="list-style-type: none"> - Лімітно-забірна картка, ф. М-8, ф. М-9, ф. М-28, ф. М-28а; - Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, ф. М-10; - Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, ф. М-11; - Акт про витрату давальницьких матеріалів, ф. М-23; - Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів, ф. МШ-1; - Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристріїв), ф. МШ-3; - Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів, ф. МШ-4; - Акт на списання інструментів та їх обмін на придатні, ф. МШ-5. 	<ul style="list-style-type: none"> - Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності), ф. М-20; - Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, ф. М-11; - Акт на списання матеріалів відкритого зберігання, ф. М-22; - Товарно-транспортна накладна, ф. 1-ТН; - Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, ф. МШ-8.

Рис. 7.2. Документальне оформлення руху запасів

- безпосередньо на документі постачальника (на одному примірнику документа постачальника, який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому);

- шляхом виписування прибуткового ордера.

Типова форма М-4 «Прибутковий ордер» – первинний документ, призначений для оприбуткування матеріалів на склад підприємства від постачальників або з переробки. Заповнюється цей документ у день надходження запасів при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів з переробки. Використовується для кількісно-сумового обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів.

У випадках, коли при прийманні запасів є кількісні та якісні невідповідності з даними супроводжуваних документів постачальника, а також при прийманні запасів, які надійшли без платіжних документів (невідфактуровані поставки), складають «Акт про приймання матеріалів» (ф. М-7).

Акт про приймання матеріалів складається комісією, яка призначається керівником підприємства та в яку входять: завідувачий складом, представник відділу постачання (або відповідальна особа) та ін. Обов'язковою є участь представника постачальника, а при його відсутності (наприклад, у зв'язку з великою відстанню) – представника іншої незацікавленої (сторонньої) організації. Акт складається у двох примірниках. Цей Акт є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

При отриманні вантажів із залізничної станції експедитор повинен перевірити відповідність кількості місць, що поступають, і знаків маркування на них даним супроводжувальних документів. Якщо вантаж прибув у справному вагоні без ознак злому, експедитор повинен вимагати вибіркової перевірки маси та наявності прибулих матеріалів.

Якщо при прийнятті вантажу буде встановлено відхилення від даних, що відображені в транспортних документах, або виникне питання відносно цілісності вантажу (зірвана або пошкоджена пломба), складають

комерційний акт. Цей акт є підставою для надання претензій до залізниці або пароплавства про відшкодування збитків.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує наказ складу про прийом вантажу без документів. Завідувач складу здає накази в бухгалтерію разом з прибутковими ордерами.

При дрібних покупках матеріалів за готівку (канцелярське приладдя) підзвітна особа зобов'язана здати матеріали на склад, а комірник на рахунку постачальника повинен поставити відмітку про дату, номер прибуткового ордера та підпис.

Постачальник передає в банк рахунки-фактури, які покупець повинен отримати і перевірити їх відповідність надходженню матеріальних цінностей на склад підприємства, а також контролювати своєчасність їх оплати.

На практиці мають місце випадки, коли запаси надходять на склад без рахунків-фактур постачальників. Такі постачання називають невідфактурованими. Бухгалтерія повинна організувати окремий облік розрахунків за ці матеріали та прийняти заходи щодо своєчасного отримання рахунків-фактур від постачальників.

На склад також можуть надходити запаси зі своїх цехів – це продукція власного виготовлення, зайві, отримані та невикористані матеріали, а також матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, брак у виробництві та відходи. Ці матеріали оприбутковують на складі за допомогою типової форми М-11 «Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів». Накладна складається матеріально-відповідальною особою цеху, який здає цінності, у двох примірниках. Один з них служить цеху, що здає матеріальні цінності, підставою для їх списання, а другий – складу для оприбуткування цінностей.

На складі облік наявних запасів ведеться за допомогою наступних документів: картки складського обліку матеріалів, відомості обліку залишків матеріалів на складі; матеріального ярлика, сигнальної довідки про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм

запасу, матеріального звіту, інвентаризаційного опису.

Типова форма М-12 «Картка складського обліку матеріалів» заповнюється в день надходження виробничих запасів на підставі первинних документів. В картці вказується найменування, сорт, вигляд, кількість, номенклатурний номер та облікова ціна, а також місце зберігання запасів.

«Матеріальний ярлик» (ф. М-16) відображає характеристики запасів за місцем зберігання по кожному номенклатурному номеру.

Типова форма М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі» використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку запасів при оперативно-бухгалтерському методі.

«Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу» (ф. М-18) складається комірником при виявленні відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм.

Типова форма М-19 «Матеріальний звіт» використовується для відображення руху запасів на складі за визначений період. Складається комірником і здається в бухгалтерію.

«Інвентаризаційний опис» (ф. М-21) складається під час інвентаризації при знятті фактичних залишків запасів по кожному місцю зберігання та по кожній матеріально-відповідальній особі.

Накладна на повернення з цеху на склад матеріалів, не використаних у виробництві, виписується лише у тому випадку, якщо ці матеріали були відпущені не по лімітно-забірній картці, оскільки в ній передбачений облік повернення матеріалів, відпущених у виробництво.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво – це відпуск їх безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонтні і господарські потреби. Матеріали у виробництво повинні відпускатися відповідно до лімітів, встановлених на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу, а також плану випуску продукції на місяць. Основними документами, які відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірні картки і накладна-вимога.

«Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», типова форма М-11 є поєднанням розпорядницького та виправдувального документів і використовується для одноразового відпуску матеріалів.

Відпуск матеріалів, який повторюється, можна оформляти типовими формами М-8, М-9, М-28, М-28а «Лімітно-забірна картка», які об'єднують в собі розпорядницький документ, що містить ліміт (граничну кількість) відпуску, і накопичувальний виправдний документ, який підтверджує багаторазовий відпуск матеріалів зі складу в рахунок ліміту. Лімітно-забірні картки заповнюються планово-виробничим відділом перед отриманням матеріалів і візуються відділом постачання. У лімітно-забірних картках вказується місячний ліміт відпуску даному цеху (фізичній особі – робітникові) матеріалів певного номенклатурного номера (або декількох номерів). Ліміт визначається, виходячи з виробничої програми цеху і норм витрат матеріалів, що діють, з урахуванням залишків невикористаних матеріалів, які знаходяться в цехах на початок місяця. Ліміт може встановлюватись за кожним замовленням окремо.

Лімітно-забірні картки виписують у двох примірниках: один до початку місяця передається цеху-споживачу, другий – на склад. Завідувач складу (або комірник) робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок (сальдо) невикористаного ліміту. Факт відпуску підтверджується двома підписами: завідувача складу і одержувача матеріалів. Після закінчення місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здають у бухгалтерію.

Внутрішнє переміщення матеріалів зі складу на склад оформляють також накладною-вимогою, як і здачу відходів виробництва на склад і повернення невикористаних у виробництві матеріалів.

Відпуск матеріалів на сторону здійснюється на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника підприємства. Документом, який є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз з території підприємства постачальника, є «Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей

(бланк суворой звітності)» (ф. М-20).

Типові форми з кодом МШ використовуються для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Форма МШ-1 «Відомість на повернення (вилучення постійного запасу інструментів (пристроїв)» застосовується для обліку зміни запасу інструментів на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду інструментів. Відомість заповнюється за необхідності заміни постійного запасу інструментів, на підставі її даних вносяться зміни до карток складського обліку матеріалів (ф. М-12).

«Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» (ф. МШ-2) використовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, які було видано під розписку працівникові для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника.

Типова форма МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточку інструментів (пристроїв)» заповнюється при передачі інструментів (пристроїв) на заточування або ремонт.

Типові форми МШ-4 «Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів», МШ-5 «Акт на списання інструментів та їх обмін на придатні» застосовуються для інструментів (пристроїв), що стали непридатні для використання, втрачені чи зіпсовані, та обміну їх на придатні.

«Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття» (ф. МШ-6) та «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття» (ф. МШ-7) використовуються для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних заходів, які видаються працівникам для індивідуального користування.

Типова форма МШ-8 «Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів, спецодягу тощо.

На підставі первинних та зведених облікових документів на підприємствах ведуться записи в реєстрах синтетичного обліку. Таким реєстром для накопичення інформації про запаси є Журнал 5 (для

підприємств, які для обліку витрат використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності») або Журнал 5А (для підприємств, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»). Для аналітичного обліку запасів призначена Відомість 5.1.

7.3. Надходження запасів, їх первісна оцінка та відображення в обліку

При надходженні запасів на підприємство вони зараховуються на баланс (оприбутковуються) за первісною вартістю, яка залежить від способу отримання запасів. Визначення первісної вартості запасів наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Визначення первісної вартості запасів

Спосіб здобуття запасів	Первісна вартість запасів
1. Виготовлення запасів власними силами	Виробнича собівартість їх виготовлення
2. Отримання запасів, як внеску у статутній капітал підприємства	Справедлива (ринкова) вартість, погоджена із засновниками; справедлива вартість визначається за даними біржі
3. Безоплатне отримання запасів	Справедлива (ринкова) вартість цих запасів
4. Отримання запасів внаслідок обміну на подібні об'єкти	Балансова вартість переданих запасів
5. Отримання запасів внаслідок обміну на неподібні об'єкти	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну, або справедлива вартість отриманих запасів
6. Придбання запасів за грошові кошти	Фактична собівартість заготовлення

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, називається **фактичною собівартістю заготовлення**. Фактична собівартість заготовлення *складається* з наступних фактичних витрат:

- суми, які виплачуються згідно з угодою постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо).

До первісної вартості запасів *не включаються* такі види витрат:

- понаднормативні втрати і нестачі запасів;

- проценти за користування позиками;

- витрати на збут;

- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Усі ці витрати включаються до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені). У первісну вартість запасів, які надходять на склад підприємства, ПДВ не включається.

Таким чином, фактичну собівартість заготовлення можна розрахувати за формулою.

$$ФСЗ = Ц + ТЗР, \quad (7.1)$$

де $Ц$ – ціна постачальника, грн;

$ТЗР$ – транспортно-заготівельні витрати, грн.

Склад транспортно-заготівельних витрат показаний на рисунку 7.3.

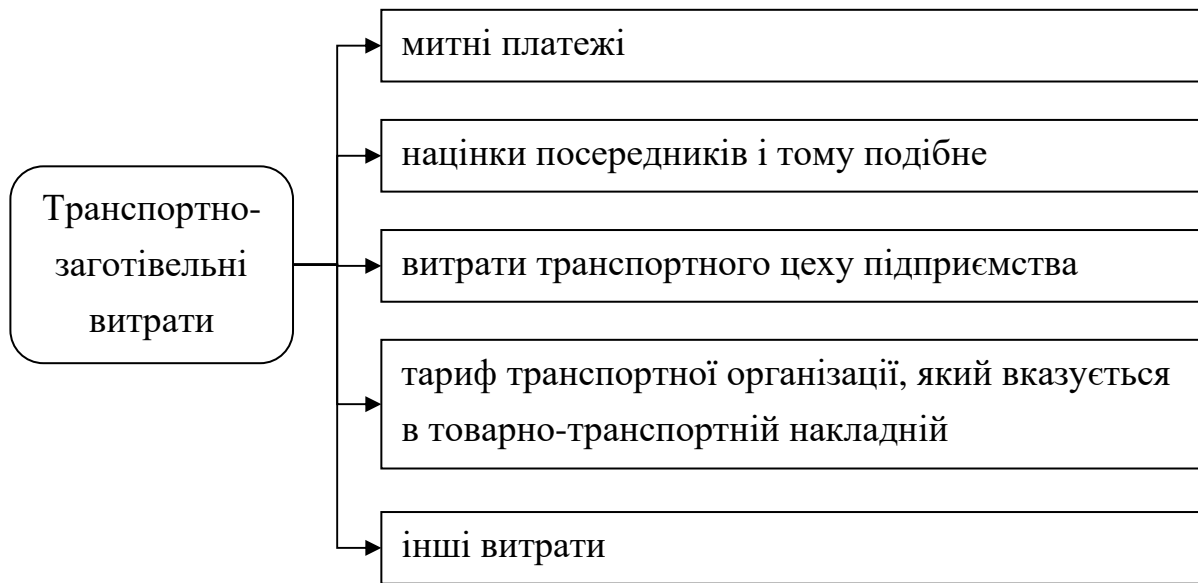


Рис. 7.3. Склад транспортно-заготівельних витрат

Якщо транспортно-заготівельні витрати відносяться до декількох видів виробничих запасів (наприклад, в одному вагоні перевозили декілька видів виробничих запасів по одній транспортній накладній, вартість перевезення вказана однією сумою), то сума розподіляється між видами виробничих запасів непрямим методом пропорційно або кількості перевезених запасів кожного виду, або їх вартості, або іншим шляхом.

Якщо запаси відносяться до найбільш важливих, тобто до таких, які поступають на підприємство у великих кількостях і, як правило, окремо від інших видів запасів, то транспортно-заготівельні витрати для них відомі, оскільки вказані в накладній.

Для запасів менш важливих, тобто для тих запасів, які поступають на підприємство часто, їх багато видів, а кількість кожного виду мала, і тому кожен вид запасів не оформлений окремими документами, облік транспортно-заготівельних витрат ведеться за *плановою собівартістю заготовлення* з коректуванням в кінці місяця на фактичну собівартість заготовлення.

Транспортно-заготівельні витрати можуть включатись безпосередньо у вартість придбаних товарів або можуть враховуватись на

окремому субрахунку рахунків обліку запасів (209, 219, 289). Наприкінці місяця сума по рахунку транспортно-заготівельних витрат розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця та сумою запасів, які вибули за звітний місяць. Розподіл здійснюється на базі середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, які вибули, та відображається на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. У свою чергу середній відсоток транспортно-заготівельних витрат дорівнює діленню сумарної вартості залишку транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця та транспортно-заготівельних витрат за місяць на сумарну вартість залишку запасів на складі підприємства на початок місяця та запасів підприємства, що надійшли за місяць.

Відображення в обліку господарських операцій з надходження запасів на підприємство залежить від способу отримання запасів. Найбільш поширеним способом надходження запасів зі сторони є придбання їх за грошові кошти, тобто в результаті купівлі. Синтетичний облік операцій, пов'язаних з купівлею-продажем запасів залежить від того, яка подія сталася першою: надходження запасів або їх оплата.

Також свої особливості має синтетичний облік обміну запасів на подібні та на неподібні активи. *Подібними* запасами є запаси, призначення яких співпадає, та які мають однакову справедливу вартість. Всі інші запаси є *неподібними*. При цьому, згідно з П(С)БО 19, *справедливою вартістю запасів* вважається сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Якщо балансова вартість переданих запасів при обміні на подібні активи перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітнього періоду (рахунок 946 «Втрати від знецінення запасів»).

Доход від обміну подібними активами не визнається (П(С)БО 15,

п. 9). Доход від обміну неподібними активами визнається у розмірі справедливої вартості активів, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів (П(С)БО 15, пп. 23, 24).

Порядок відображення у фінансовому обліку господарських операцій з обліку надходження запасів на підприємство різними способами наведено в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2

Відображення в обліку господарських операцій з надходження запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Придбання запасів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Отримано запаси за договором постачання	20, 22, 28	631	Прибутковий ордер, рахунок, договір постачання
2. Відображено суму ПДВ за придбаними запасами	641	631	Податкова накладна постачальника
3. Оплачено рахунки постачальника	631	311	Платіжне доручення
4. Відображено витрати на транспортування запасів	20, 22, 28	631	Рахунок, Товарно-транспортна накладна
5. Відображено суму ПДВ за транспортними витратами	641	631	Податкова накладна транспортної організації
6. Оплачено транспортні послуги	631	311	Платіжне доручення
Придбання запасів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Сплачено грошові кошти за договором купівлі запасів (авансом)	371	311	Платіжне доручення
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	Податкова накладна постачальника

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
3. Отримано запаси за договором постачання	20, 22, 28	631	Прибутковий ордер,
4. Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	Податкова накладна постачальника, бухгалтерська довідка
5. Відображено зарахування заборгованостей	631	371	Бухгалтерська довідка
Закупівля запасів підзвітною особою			
1. Видано під звіт грошові кошти робітникам підприємства	372	301	Видатковий касовий ордер
2. Оприбутковано запаси	20, 22	372	Прибутковий ордер
3. Відображено суму з ПДВ	641	372	Податкова накладна
Створення запасів господарським способом (власними силами)			
1. Відображено витрати, пов'язані зі створенням запасів власними силами (на вартість матеріалів, сировини, оплати праці робітників, зайнятих на таких роботах)	23	20, 22, 661, 65, 63	Накладні-вимоги на відпуск (переміщення) матеріалів, Лімітно-забірні карти, Наряди на відрядну роботу та ін.
2. Оприбутковано запаси, створені власними силами	20, 22, 25, 26	23	Акт виконаних робіт, прибуткова накладна
Отримання запасів як внесок в статутний капітал			
1. Відображено розмір статутного капіталу, об'явлений в установчих документах	46	40	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
2. Отримано від учасника запаси	20, 22, 28	46	Прибутковий ордер
Безоплатне отримання запасів			
1. Отримано безоплатно одержані запаси	20, 22, 28	718	Прибутковий ордер

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
2. Списано суму доходу на фінансовий результат	718	791	Бухгалтерська довідка
Отримання запасів в обмін на подібний актив			
1. Відображено запаси, що передаються (по справедливій вартості)	377	20, 22, 28	Накладна-вимога на відпуск
2. Відображено суму ПДВ	377	641	Податкова накладна
3. Списано на витрати періоду суму перевищення балансової вартості переданих запасів над їх справедливою вартістю	946	20, 22, 28	Бухгалтерська довідка
4. Відображено отримані запаси за первісною вартістю, яка дорівнює їх справедливій вартості	20, 22, 28	631	Прибутковий ордер, договір міні
5. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)
6. Відображено зарахування заборгованостей	631	377	Бухгалтерська довідка
Отримання запасів в обмін на неподібний актив			
1. Відображено справедливу вартість переданого об'єкта основних засобів	377	746	Акт приймання-передачі
2. Відображено суму ПДВ	746	641	Податкова накладна
3. Списана сума зносу переданого об'єкта	13	10, 11	Акт приймання-передачі
4. Списано залишкову вартість переданого об'єкта	976	10, 11	Акт приймання-передачі
5. Відображено отримання запасів	20, 22, 28	631	Прибутковий ордер
6. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
7. Відображено зарахування заборгованостей	631	377	Бухгалтерська довідка
8. Сплачено суму перевищення справедливої вартості отриманих запасів над вартістю переданого об'єкта	631	311	Платіжне доручення
Інші операції з надходження запасів			
1. Відображено лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20, 22, 28	719	Акт інвентаризації
2. Оприбутковано запаси (відходи), які повернені з виробництва	20, 22	23, 24	Прибутковий ордер
3. Отримані вторинні запаси при ліквідації об'єкта основних засобів	20	746	Прибутковий ордер
4. Відображено повернення малоцінних та швидкозношуваних предметів з експлуатації на склад	22	719	Прибутковий ордер

7.4. Оцінка та відображення в обліку вибуття запасів

Відповідно до П(С)БО 9 вибуття (списання) запасів може відбуватися з таких причин:

- відпускання у виробництво;
- списання у зв'язку з невідповідністю запасів критеріям визначення активу;
- списання у зв'язку із псуванням, розкраданням тощо;
- реалізація на сторону;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатна передача.

Проблема оцінки запасів при їх вибутті виникає внаслідок того, що в умовах ринкової економіки ціни на матеріальні ресурси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Підприємство одержує матеріальні ресурси впродовж звітного періоду багато разів. Партії запасів надходять за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених за звітний період запасів та їх залишку на кінець звітного періоду.

Відповідно до П(С)БО 9, оцінювання запасів при їх вибутті може здійснюватися за одним з таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних витрат;
- 5) ціни продажу.

Підприємство *самостійно обирає* метод оцінки, ця інформація фіксується в Наказі про облікову політику. Для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується лише один з наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовується, якщо вартість кожної одиниці запасів, що вибувають у виробництво або реалізацію, може бути достовірно визначена. Він передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею запасів. Цей метод застосовується для запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці може застосовуватися за умов незначної номенклатури матеріалів або товарів, які використовуються на підприємстві. Облік надходження матеріалів, їх відпуску і залишків здійснюється по конкретних партіях.

Метод середньозваженої собівартості заснований на визначенні середньозваженої собівартості кожної одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих в звітному місяці запасів.

Алгоритм розрахунку середньозваженої собівартості одиниці запасу протягом звітного періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середньозважена собівартість одиниці запасу може розраховуватись як за звітний період (при періодичному обліку запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

У зв'язку з цим виділяють такі види середньозваженої собівартості одиниці запасу: *періодичну середньозважену* (середню за період) та *середню ковзну*.

При розрахунку *періодичної* середньозваженої собівартості вибуття одиниці запасу беруться до уваги всі дані щодо надходження запасів за звітний період, а під час розрахунку *середньої ковзної* – лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів.

Проблема методу *середньої ковзної* собівартості полягає, головним чином, у складності відстеження за середньою ціною в умовах щоденного витрачання виробничих запасів, а також досить частого їх надходження.

При використанні даного методу розрахунок середньої ціни проводиться одразу в момент надходження нової партії запасів. Вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з тими, що вже наявні. В результаті цього на кожен момент часу в наявності є нібито одна партія запасів певного виду за однією обліковою ціною.

Перевага цього методу полягає в можливості оцінити вартість відпущених запасів та запасів в залишках в момент здійснення операції вибуття, що дає об'єктивне уявлення про вартість запасів підприємства. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи.

При використанні методу *періодичної* середньозваженої собівартості робиться припущення, що всі запаси надійшли та відпущені в один і той самий час – у кінці звітного періоду та мають приблизно однакову вартість. Цей метод оцінювання найпростіший і найменш трудомісткий. Недоліком є те, що простота методу містить у собі загрозу досить легкого викривлення показників витрачених запасів.

Якщо в період з дати останнього вибуття запасів відбулося зростання цін порівняно із середнім рівнем, то оцінка запасів за методом середньої

ковзної дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному обліку, і навпаки.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів – ФІФО (*FIFO, first in – first out*) базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображались в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), при вибутті оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Перевагою методу є те, що він простий, систематичний, об'єктивний, забезпечує відображення в балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Цей метод виправдовує себе в умовах низької інфляції, проте застосування його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості залишків запасів, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації, що приводить до не виправданого завищення прибутку. Це є основним недоліком цього методу.

Метод нормативних витрат використовується, коли відомі нормативи витрат на одиницю продукції. Оцінка полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Використання нормативних витрат для оцінки запасів в бухгалтерському обліку і звітності допускається лише тоді, коли результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми витрат і ціни в нормативній базі повинні регулярно перевірятись і переглядатись.

Метод нормативних витрат застосовується у разі стабільності цін на запаси. В цьому випадку відхилення між нормативними і фактичними витратами на матеріали є несуттєвим і списується у момент придбання матеріалів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається у собівартість реалізованої продукції звітного року. Цей метод на практиці застосовується досить рідко.

Метод ціни продажу використовується на підприємствах роздрібною торгівлі та заснований на вживанні середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Вибір методу оцінки запасів має значний вплив на суму фінансового результату. Прийняті методи оцінки запасів не повинні змінюватися протягом року, а їх зміна повинна мати обґрунтування, яке обов'язково розкривається в примітках до фінансової звітності.

Відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів має певні особливості. Запаси, які були реалізовані, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається доход від їх реалізації (принцип відповідності доходів та витрат) відповідно на рахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Доход від реалізації запасів визнається в момент відвантаження запасів на рахунках 701 «Доход від реалізації готової продукції», 702 «Доход від реалізації товарів», 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів».

Запаси, використані у процесі виробництва та надання послуг, залежно від мети використання включаються або до собівартості виготовлення продукції, робіт, послуг (рахунок 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»), або до витрат періоду (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 99 «Надзвичайні витрати»). Більш детально відображення в бухгалтерському обліку вибуття запасів розглянуто нижче.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Синтетичний облік господарських операцій з вибуття запасів на виробництво, з реалізації запасів та інших випадків списання запасів наведені в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Реалізація запасів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Відвантажено запаси і визнано доход від реалізації	377, 361	712, 701, 702	Накладна на відпуск ТМЦ, товарно-транспортна накладна
2. Відображено суму ПДВ за реалізованими запасами	712, 701, 702	641	Податкова накладна
3. Списано собівартість реалізованих запасів	943, 901, 902	20, 22, 26, 21, 27, 28	Бухгалтерська довідка
4. Отримано оплату за відвантажені запаси	311	377, 361	Виписка банку
Реалізація запасів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Отримано передплату від покупця запасів	311	681	Виписка банку
2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	Податкова накладна
3. Відвантажено запаси і визнано доход від реалізації	377, 361	712, 701, 702	Накладна на відпуск ТМЦ, товарно-транспортна накладна
4. Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	712, 701, 702	643	Податкова накладна
5. Здійснено залік заборгованостей	681	377, 361	Бухгалтерська довідка
6. Списано собівартість реалізованих запасів	943, 901, 902	20, 22, 26, 21, 27, 28	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4
Списання виробничих запасів на виробництво та інші цілі			
1. Списано виробничі запаси на виробництво	23	20, 22, 25	Лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
2. Списано виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91	20, 22, 25	Лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
3. Списано виробничі запаси на адміністративні витрати	92	20, 22, 25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
4. Списано виробничі запаси на потреби збуту	93	20, 22, 25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
5. Списано виробничі запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	94	20, 22, 25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
6. Списано виробничі запаси на капітальне будівництво власними силами	15	20, 22, 25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
7. Готова продукція, напівфабрикати, що призначені для власних потреб підприємства переводяться до складу матеріалів	20	26, 25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Картки складського обліку
Списання запасів в результаті внеску в статутний капітал іншого підприємства			
1. Передано запаси в обмін на довгострокові фінансові інвестиції по справедливій вартості	14	713, 701, 702, 703	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4
2. Скориговано суму ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втрачає права на податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	713, 701, 702, 703	641	Бухгалтерська довідка
3. Відображено собівартість переданих запасів	90, 943	20, 22, 26, 27, 21, 28	Бухгалтерська довідка
Безоплатна передача запасів іншому підприємству			
1. Безоплатно передано запаси	949	20, 22, 26, 21, 27, 28	Прибутковий ордер,
2. Відображено суму ПДВ, виходячи зі звичайних цін	949	641	Податкова накладна
Списання запасів внаслідок надзвичайних подій			
1. Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99	20, 22, 25, 26, 21, 27, 28	Акт на списання матеріалів
2. Відображено відшкодування вартості знищених та пошкоджених запасів страховою організацією	654, 655	75	Акт страхової організації, виписка банку
	311	654, 655	
Інше списання запасів			
1. Відображено уцінку запасів	946	20, 22, 25, 26, 21, 27, 28	Акт уцінки запасів бухгалтерська довідка
2. Списано нестачу запасів, виявлену під час інвентаризації	947	20, 22, 25, 26, 21, 27, 28	Інвентаризаційна відомість, акт на списання нестачі запасів
3. Відображено вартість нестачі (псування) запасів, яка підлягає відшкодуванню винною особою	375	20, 22, 25, 26, 21, 27, 28	Рішення суду, бухгалтерська довідка

8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

8.1. Визнання та класифікація виробничих витрат

Головною умовою ефективного управління підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, що формують собівартість виробленої продукції (робіт, послуг). Визнання витрат та відображення інформації про них в бухгалтерському обліку здійснюється у відповідності з нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Витратами вважається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Відповідно до П(С)БО 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витрати *визнаються* витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Інформація про витрати підприємства в узагальненому вигляді представляється у Звіті про фінансові результати (форма 2).

Не визнаються витратами та не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі по договорах комісії, агентських угодах та інших аналогічних договорах на користь комітента, принципала та ін.;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення отриманих позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають визначенню витрат звітного періоду;

- витрати, які призводять до зменшення власного капіталу відповідно до іншого П(С)БО.

Найважливішою передумовою правильної організації обліку та розрахунку собівартості продукції є чітка класифікація витрат на виробництво та інших витрат. Витрати класифікуються за певними ознаками, основні з яких наведені на рисунку 8.1.

За можливістю перенесення вартості на конкретний вид продукції витрати поділяються на *прямі* та *непрямі*. **Прямі** – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції, вони включаються до виробничої собівартості такого виду продукції. Наприклад, основні сировина і матеріали, відрядна заробітна плата працівників, зайнятих безпосередньо у виробництві продукції, амортизація основного устаткування, якщо кожний вид продукції виготовляється на окремому устаткуванні та ін.). **Непрямі** – витрати, пов'язані з виготовленням декількох видів продукції. Їх необхідно згодом розподіляти між такими видами продукції за допомогою обраних підприємством баз розподілу. Наприклад, заробітна плата управлінського персоналу цехів, освітлення цеху та інші загальновиробничі витрати. Перелік прямих та непрямих витрат підприємство визначає самостійно і відображає цю інформацію в наказі про облікову політику.

За ступенем впливу зміни обсягу виробництва на рівень витрат виділяють *змінні* та *постійні* витрати. **Змінні** витрати – це витрати, розмір яких змінюється при зміні обсягів виробництва (наприклад, сировина та матеріали). **Постійні** витрати суттєво не змінюються при зміні обсягів виробництва (наприклад, амортизація устаткування, що нараховується невиробничим методом). Перелік цих витрат також формується в наказі про облікову політику кожного підприємства.

За визначенням відношення до собівартості продукції витрати класифікуються на *витрати на продукцію* та *витрати періоду*. **Витрати на продукцію** включаються до собівартості продукції (наприклад, основні сировина і матеріали, заробітна плата виробничого персоналу та ін.).

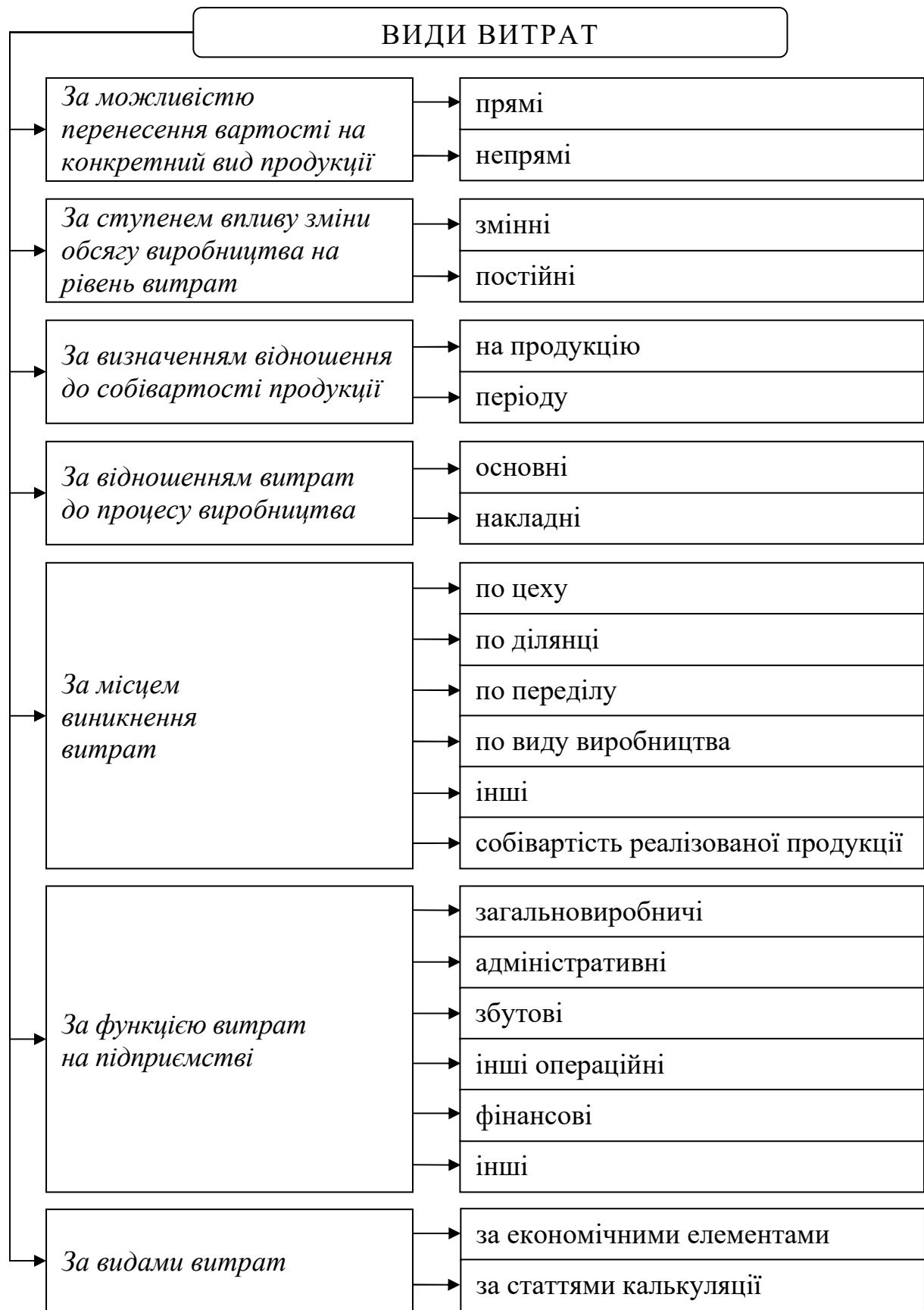


Рис. 8.1. Класифікація витрат

Витрати періоду не включаються у собівартість продукції, а відображаються як витрати звітного періоду. До них відносяться, наприклад, такі: заробітна плата адміністративного персоналу, амортизація основних засобів загальнозаводського призначення, запаси, що витрачені на потреби служби збуту та ін.

За відношенням витрат до процесу виробництва вони поділяються на *основні* та *накладні*. До **основних** витрат належать витрати, що безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва, без яких виготовлення готової продукції взагалі неможливе. Це такі витрати як витрати на сировину та основні матеріали, амортизація виробничого обладнання, заробітна плата виробничого персоналу та ін. **Накладні** витрати пов'язані з обслуговуванням виробництва та управлінням. Наприклад, до таких витрат відносяться витрати на утримання допоміжних підрозділів та підрозділів соціального характеру, а також витрати на адміністративні потреби. Інформацію про склад основних та накладних витрат підприємство повинно відобразити в наказі про облікову політику.

Поділ витрат за місцем виникнення залежить від структури підприємства і також відображається в наказі про облікову політику.

За функцією витрат на підприємстві класифікація відбувається за наступними групами: *собівартість реалізованої продукції* (товарів, робіт, послуг), *адміністративні* витрати, *витрати на збут*, *інші операційні* витрати, *фінансові* витрати та ін. Для обліку витрат по їх функціях на підприємстві використовується дев'ятий клас Плану рахунків, який називається «Витрати діяльності» та призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства. Відповідно до Інструкції щодо вживання Плану рахунків усі підприємства зобов'язані вести рахунки цього класу, і працюють з цими рахунками, як з активними.

За видами витрати класифікуються по *економічних елементах* та по *статтях калькуляції*. Під **елементами витрат** розуміють економічно однорідні види витрат. Витрати *по статтях калькуляції* – це витрати на певні види виробів, а також витрати на основне та допоміжне виробництво.

Групування витрат по економічних елементах показує витрати

підприємства без розподілу їх на окремі види продукції та інші господарські потреби. Таке узагальнення витрат дозволяє отримати інформацію про загальні суми економічно однорідних витрат, понесених у звітному періоді в цілому по підприємству. Перелік економічних елементів і склад витрат, що включаються в такі елементи, є єдиним для застосування всіма видами промислових підприємств та передбачений П(С)БО 16.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі елементів Планом рахунків призначений клас 8 «Витрати по елементах». З рахунками цього класу також працюють як з активними. Проте, на відміну від обов'язкового вживання рахунків класу 9, підприємства самостійно приймають рішення відносно вживання або невживання рахунків класу 8. Слід також відзначити, що рахунки класу 8 застосовуються для обліку витрат операційної діяльності.

Підприємства, які використовують в обліку для відображення господарських операцій рахунки класів 8 і 9, витрати, що згруповані по економічних елементах на рахунках класу 8 «Витрати по елементах», кожного місяця списують в кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та з рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Схематично цей процес можливо відобразити, як наведено на рисунку 8.2.

Порівняння ведення обліку витрат із використанням і без використання рахунків класу 8 наведено в таблиці 8.1.

Отже, як видно з рисунка 8.2 та з таблиці 8.1, рахунки класу 8 є транзитними, і на них накопичується інформації в розрізі елементів витрат.

В той же час наведене групування по економічних елементах не дозволяє здійснювати контроль і аналіз за цільовим призначенням витрат у процесі виробництва, тобто не відповідає на питання, на які цілі чи потреби здійснені ці витрати.

Отже, для контролю і аналізу виробничих витрат поряд з групуванням їх по економічних елементах застосовується групування *по статтях калькуляції*, за якими і розраховується собівартість продукції.

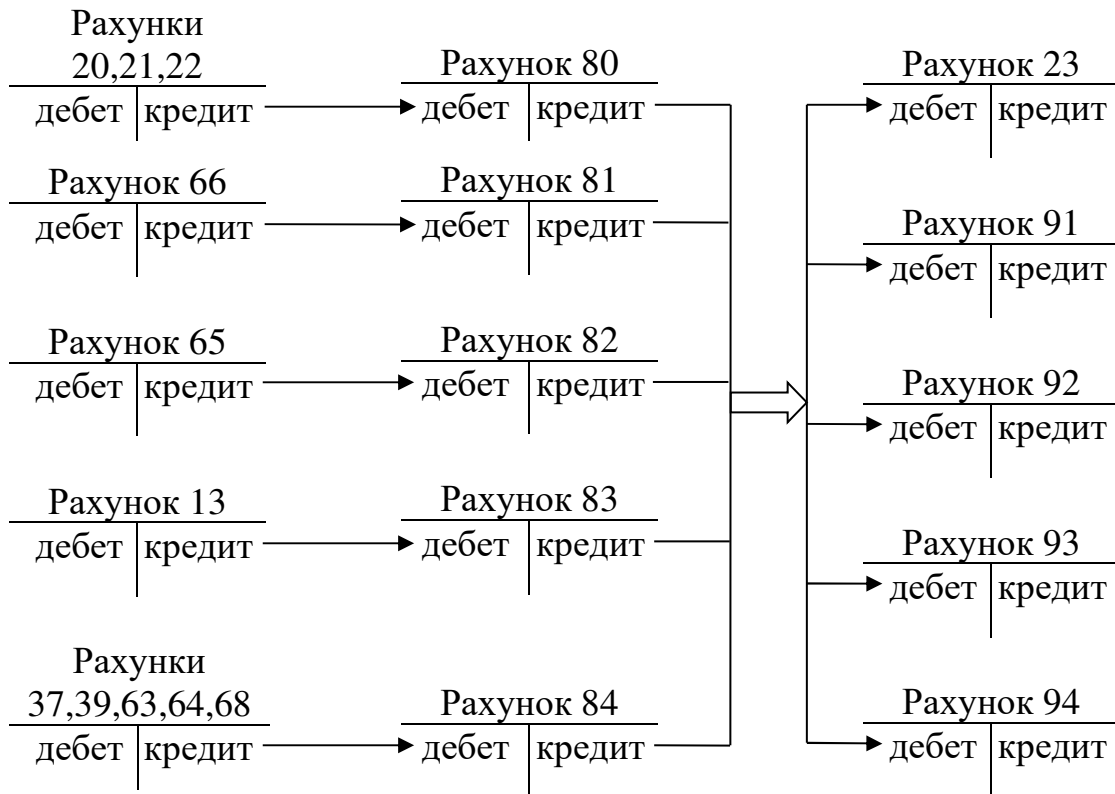


Рис. 8.2. Схема руху інформації про витрати по рахунках обліку

Перелік калькуляційних статей і склад витрат, які входять в такі калькуляційні статті, кожне підприємство встановлює самостійно і закріплює в наказі про облікову політику. При цьому враховуються технологічні особливості виробництва, організація процесу виробництва, перелік витрат, необхідних для виробництва, та їх питома вага в загальній сумі собівартості продукції та ін.

Процес калькулювання собівартості продукції – це узагальнення інформації про витрати, пов'язані з виготовленням продукції. Окрім переліку калькуляційних статей, підприємство самостійно встановлює *калькуляційні одиниці*, тобто об'єкти обліку, за якими групуються витрати (наприклад: виріб, комплект однорідних виробів, об'єкт робіт чи послуг, натуральна одиниця продукту, фаза технологічного процесу та ін.).

Методи калькулювання собівартості продукції, а саме, способи узагальнення інформації про витрати на виготовлення продукції з урахуванням особливостей, складності її виготовлення, організації виробництва та ін., також обираються підприємством самостійно..

Приклади відображення в обліку витрат з використанням
та без використання рахунків класу 8 «Витрати по елементах»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	у разі використання рахунків лише класу 9		у разі використання рахунків класу 8 і 9	
	дебет	кредит	дебет	кредит
1. Запаси передані для виробництва	23 «Виробництво»	20 «Запаси»	80 «Матеріальні витрати»	20 «Запаси»
			23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»
2. Нарахована заробітна плата управлінському персоналу підприємства	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки по оплаті праці»	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки по оплаті праці»
			92 «Адміністративні витрати»	81 «Витрати на оплату праці»
3. Зроблені нарахування на заробітну плату управлінського персоналу підприємства	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки по страхуванню»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	66 «Розрахунки по страхуванню»
			92 «Адміністративні витрати»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
4. Нарахована амортизація основних засобів відділу збуту	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»
			93 «Витрати на збут»	83 «Амортизація»

Основними методами калькулювання собівартості продукції, які використовуються у вітчизняній практиці є:

- однопередільний;
- нормативний;
- позамовний;
- попередільний.

8.2. Облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції, визначений П(С)БО 16. Цей перелік використовується всіма підприємствами-виробниками незалежно від обраного ними методу калькулювання собівартості продукції. Структура виробничої собівартості продукції наведена на рисунку 8.3.

Отже, у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати складаються з вартості фактично витрачених на виробництво продукції матеріальних цінностей, оцінка яких здійснюється за одним з методів обліку вибуття запасів, що передбачені П(С)БО.

Прямі витрати на оплату праці – це витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, за умови, що такі витрати можливо віднести на конкретний об'єкт обліку витрат.

До складу **інших прямих витрат** відносяться усі інші витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, якщо їх також можливо віднести на конкретний об'єкт обліку витрат.

Детальний перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), наведений у таблиці 8.2.

Для накопичення інформації про витрати, які входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), Планом рахунків передбачено використання рахунків 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати».

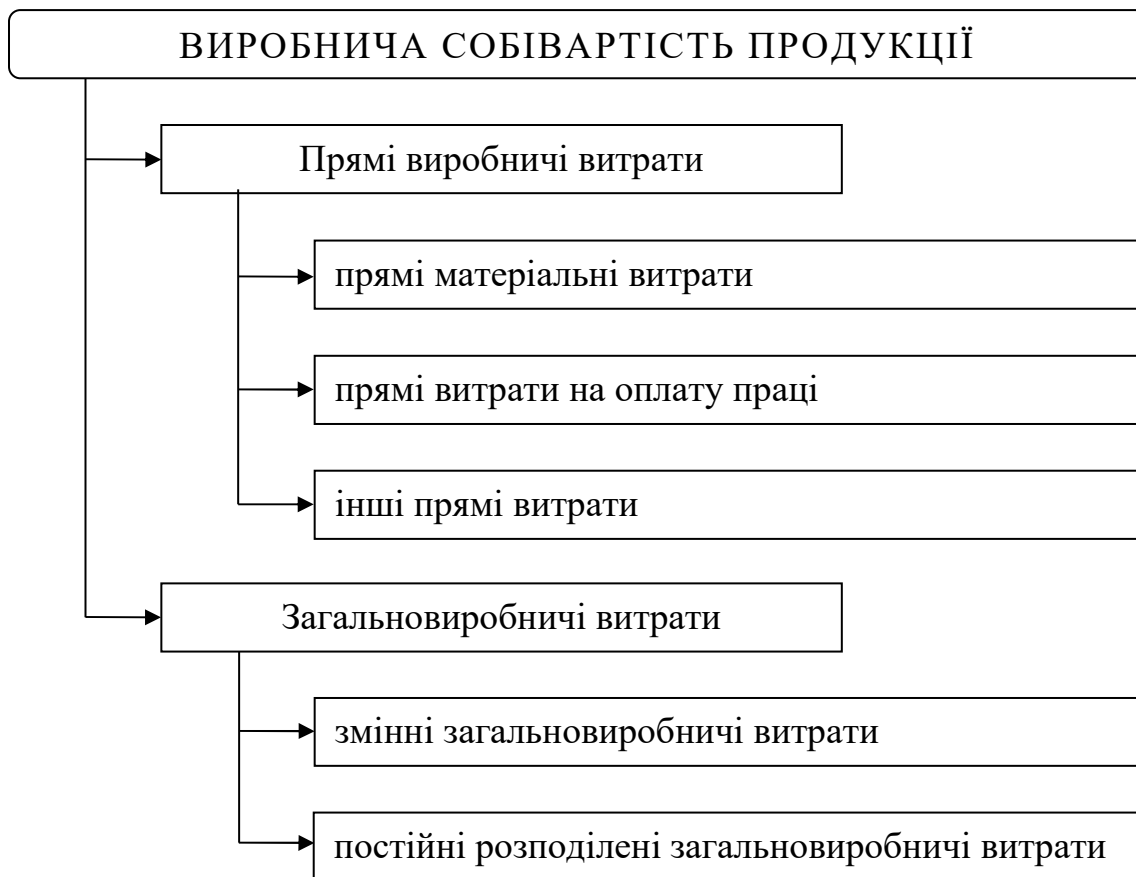


Рис. 8.3. Структура виробничої собівартості продукції

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), формування виробничої собівартості продукції. За дебетом цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг) по технологічних причинах. За кредитом рахунка 23 відображаються суми фактичної виробничої собівартості готової продукції, яка завершена у процесі виробництва, виконаних робіт, послуг та ін.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображаються виробничі накладні витрати, пов'язані з організацією виробництва і управлінням цехами, ділянками, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість

Витрати	Склад витрат
1	2
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини і основних матеріалів, які утворюють основу продукції, що виробляється. Вартість купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат.
Прямі витрати на оплату праці	Виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат, такі як: виплати по окладах і тарифах, премії та інші заохочувальні виплати, компенсаційні виплати, відпускні, оплата іншого недопрацьованого часу, інші.
Інші прямі витрати	Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи; плата за оренду земельних і майнових паїв; амортизація; втрати від браку, які складають вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів); витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, яка відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що отримана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби.
Загально-виробничі витрати	Витрати на управління виробництвом: оплата роботи апарату управління цехами, ділянками та ін.; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок і тому подібне. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

1	2
	<p>Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.</p> <p>Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення.</p> <p>Витрати на удосконалення технології та організації виробництва: оплата роботи і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням його надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів; оплата послуг сторонніх організацій і тому подібне. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід та інше утримання виробничих приміщень.</p>
Загально-виробничі витрати	<p>Витрати на обслуговування виробничого процесу: оплата роботи загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.</p> <p>Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону природного середовища.</p> <p>Інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестача незавершеного виробництва; нестача і втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; оплата простоїв і тому подібне.</p>

Порядок відображення у фінансовому обліку витрат виробництва наведено в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Відображення в обліку витрат виробництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Прямі матеріальні витрати			
1. Передано зі складу виробничі запаси на потребу виробництва	23	20	Лімітно-забірна картка, накладна-вимога
2. Передано зі складу малоцінні швидкозношувані предмети на потреби виробництва	23	22	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
3. Списано на виробничу собівартість товари (придбані для продажу, але використані для виробництва продукції)	23	281	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
4. Передано зі складу напівфабрикати власного виготовлення на потреби виробництва продукції	23	25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
5. Оприбутковано зворотні відходи (залишки запасів, невикористаних у виробництві)	20	23	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Прямі витрати на оплату праці			
6. Нараховано заробітну плату, премію, компенсаційні виплати, відпускні та ін. виробничому персоналу	23	661	Наряд, табель, розрахунково-платіжна відомість

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
7. Нараховано допомогу по тимчасовій втраті працездатності (перші 5 днів непрацездатності) виробничому персоналу	23	663	Лікарняний лист
8. Нараховано резерв на оплату відпусток виробничого персоналу	23	471	Довідка-розрахунок
Інші прямі витрати			
9. Списано на виробничу собівартість нарахування на заробітну плату виробничого персоналу	23	651, 652, 653, 656	Відомості нарахування та розподілення відрахувань на соціальні заходи
10. Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються у виробництві продукції	23	13	Відомість нарахування амортизації
11. Списано на виробничу собівартість вартість страхування майна, що використовується у виробництві	23	655	Бухгалтерська довідка
12. Списано на виробничу собівартість втрати від технологічного браку	23	24	Акт про брак, розрахунок собівартості браку
13. Відображено вартість робіт (послуг), безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, які надані сторонніми організаціями	23	63, 377, 685	Акт виконаних робіт, бухгалтерська довідка
14. Відображено вартість витрат на відрядження, які пов'язані з виробництвом	23	372	Звіт про використання підзвітних коштів

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
15. Відображено витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, які раніше були віднесені до складу витрат майбутніх періодів (освоєння нових видів продукції та ін.)	23	39	Бухгалтерська довідка
16. Створено резерв для забезпечення гарантійних обов'язків по виготовленій продукції	23	473	Бухгалтерська довідка
17. Списано на виробничу собівартість суми податків та платежів, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (наприклад, частина комунального податку, розрахована виходячи з чисельності виробничого персоналу)	23	64	Бухгалтерська довідка
Загальновиробничі втрати			
18. Відображено суму амортизації необоротних активів загальновиробничого призначення	91	13	Відомість нарахування амортизації
19. Відображено вартість запасів, використаних для ремонту основних засобів загальновиробничого призначення	91	20	Накладна
20. Відображено витрати на охорону праці, техніку безпеки	91	31,30	Виписка банку, видатковий касовий ордер
21. Відображено витрати на службові відрядження апарату управління виробництвом	91	372	Звіт про використання підзвітних коштів

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
22. Відображено витрати загальнопромислового призначення, які раніше були віднесені до складу витрат майбутніх періодів	91	39	Довідка-розрахунок
23. Відображено витрати на створення резерву на оплату відпусток апарату управління виробництвом	91	471	Довідка-розрахунок
24. Відображено вартість робіт (послуг) необхідних для загальнопромислових цілей	91	63	Акт виконаних робіт
25. Нараховано заробітну плату та інші виплати апарату управління виробництвом	91	66	Табель, розрахунково-платіжна відомість
26. Нараховано відрахування на соціальні заходи на заробітну плату апарату управління виробництвом	91	65	Відомості нарахування та розподілення відрахувань на соціальні заходи
27. Списано на виробничу собівартість змінні та розподіленні постійні загальнопромислові витрати	23	91	Розрахунок розподілу загальнопромислових витрат між калькуляційними одиницями
Списання виробничих витрат			
28. Оприбутковано (за фактичною виробничою собівартістю) виготовлені власними силами необоротні активи, матеріали,	15, 20, 22, 25, 26	23	Акт прийомки-передачі внутрішнього переміщення)

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати, готова продукція			основних засобів, приймально-здавальна накладна
29. Списано витрати на гарантійні ремонти реалізованої продукції	473	23	Бухгалтерська довідка
30. Списано вартість уцінки незавершеного виробництва	946	23	Бухгалтерська довідка
31. Списано вартість нестачі незавершеного виробництва	947	23	Бухгалтерська довідка
32. Списано відходи виробництва	209	23	Приймально-здавальна накладна

8.3. Розподіл загальновиробничих витрат

До складу загальновиробничих витрат відносяться непрямі витрати, а саме: витрати, пов'язані з організацією виробництва продукції та управління окремими дільницями виробництва; витрати виробничого характеру, які неможливо зв'язати з виробництвом конкретного виду продукції (детальний перелік загальновиробничих витрат див. у табл. 8.2).

Загальновиробничі витрати розподіляються на *змінні* та *постійні*.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, ділянок), які змінюються прямо пропорційно (або майже прямо пропорційно) зміні обсягу виробництва. Такі витрати у повному обсязі *включаються у виробничу собівартість продукції* в періоді їх виникнення.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Постійні загальновиробничі витрати, у свою чергу, розділяються на *розподілені* (ця частина витрат *включається безпосередньо у виробничу собівартість*) та *нерозподілені* (це частина витрат, яка *включається в собівартість реалізованої продукції* у тому періоді, в якому ці витрати понесені).

Відповідно до п.1 П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл змінних і постійних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, які виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт обліку виробничих витрат (калькуляційну одиницю) з використанням бази розподілу, виходячи з *фактичної потужності* звітного періоду (фактичного обсягу діяльності);

- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з нормальної потужності (очікуваного середнього обсягу діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого управління та обслуговування виробництва).

За базу розподілу можна приймати:

- час роботи;
- заробітну плату;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати;
- інше.

Підприємствам слід обирати ту базу розподілу, яка найточніше відображає зв'язок між загальновиробничими витратами та обсягом готової продукції. Наприклад, доцільно використовувати години роботи основних працівників на тих підприємствах, де обсяг виробленої продукції залежить від кількості відпрацьованого часу.

На початку звітного року підприємством має бути визначена облікова політика щодо визначення виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, в якій може бути вказаний обраний підприємством підхід до розподілу загальновиробничих витрат.

Для розподілу загальновиробничих витрат підприємству необхідно наступне.

1. Визначити показник нормальної потужності.
2. Вибрати відповідну базу розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу може відрізнятись від показника нормальної потужності підприємства, але обов'язково повинна відображати рівень виробництва (обсяг діяльності).
3. Визначити оціночну величину показника бази розподілу, який співвідноситься з показником нормальної потужності.
4. Визначити оціночну величину постійних загальновиробничих витрат на наступний рік.
5. Визначити планову норму розподілу загальновиробничих витрат як відношення оціночної величини постійних загальновиробничих витрат до оціночної величини показника бази розподілу. Планова норма розподілу загальновиробничих витрат – це показник, який визначається на початку звітного року і використовується підприємством кожного місяця при здійсненні розподілу загальновиробничих витрат підприємства.
6. Визначити суму постійних загальновиробничих витрат як добуток фактичного випуску продукції та норми розподілу постійних загальновиробничих витрат
7. Визначити суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат як різницю між загальною сумою фактичних постійних загальновиробничих витрат і розподілених постійних загальновиробничих витрат.

Суть розподілу постійних загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності полягає у тому, що сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожен об'єкт витрат, *не зростає* внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Тобто, якщо фактичний рівень виробництва продукції нижче запланованого, то у виробничу собівартість виготовленої продукції включатимуться лише розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Така ситуація є типовою для тих підприємств, які за тими або іншими обставинами простоюють або мають рівень виробництва, значно нижче за середній. Віднесення всіх загальновиробничих витрат на

собівартість виробництва на таких підприємствах призводить до завищеної собівартості залишків готової продукції, які відображаються в Балансі. В результаті цього, користувачі такої звітності (у тому числі керівництво) отримують недостовірну оцінку активів підприємства та фінансових результатів діяльності в поточному і майбутніх періодах.

Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізації звітного періоду є економічно обґрунтованим, оскільки достовірно відображає показники діяльності підприємства за цей період. Значна сума нерозподілених загальновиробничих витрат може бути результатом:

- невірної оцінки показників нормального рівня виробництва;
- низького рівня виробництва, який є результатом певних обставин, що вимагають аналізу з метою ухвалення відповідних управлінських рішень.

У тому випадку, якщо фактичний рівень виробництва продукції вище запланованого, у виробничу собівартість виробленої готової продукції включатимуться всі постійні загальновиробничі витрати.

При розподілі загальновиробничих витрат оформляються наступні документи:

- а) Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат;
- б) Відомість (розрахунок) розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (калькуляційними одиницями).

У *Розрахунку розподілу загальновиробничих витрат* витрати розподіляються на ті, що включаються до виробничої собівартості продукції, та на інші, які не включаються до неї. Для цього документа можна використовувати зразок форми, наведений у П(С)БО 16.

Відомість (розрахунок) розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (калькуляційними одиницями) – документ вільної форми, в ньому розподілені загальновиробничі витрати відносяться на собівартість конкретних калькуляційних одиниць.

Для обліку загальновиробничих витрат використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Впродовж звітного місяця інформація про визнані загальновиробничі витрати (змінні та постійні) накопичуються

по дебету рахунка 91 (для відокремлення змінних та постійних витрат можна використовувати до рахунка 91 рахунки другого порядку). Щомісяця такі витрати розподіляються та списуються з кредиту рахунка 91:

- в частині змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат – на виробничу собівартість об’єктів обліку витрат в дебет рахунка 23 «Виробництво»;

- в частині нерозподілених постійних загальновиробничих витрат – на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведена у таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

Відображення в обліку формування та списання
загальновиробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1. Визнано загальновиробничі витрати	91	13, 20, 22, 30, 31, 372, 39, 471, 63, 66, 65 та ін.	Первинні документи з обліку понесених витрат
2. Списано змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати на виробничу собівартість продукції (товарів, робіт, послуг)	23	91	Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, Відомість (розрахунок) розподілу загальновиробничих витрат між об’єктами обліку витрат (калькуляційними одиницями)
3. Списано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	90	91	

8.4. Облік випуску готової продукції

Як вказувалось у п.7.1 цього посібника, *готова продукція* – це продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

8.4.1. Документальне оформлення руху готової продукції

Важливою умовою правильності ведення обліку руху продукції по операціях випуску, відвантаження, а також забезпечення її зберігання на усіх ділянках руху є своєчасне документальне оформлення таких операцій.

На склад готова продукція надходить, як правило, після її приймання відділом технічного контролю. Оприбуткування готової продукції на склад підприємства оформлюється приймально-здавальними накладними (актами) окремо на готову продукцію та на напівфабрикати власного виробництва. Також для здачі готової продукції з цеху на склад можна використовувати Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. М-11). Здача виконаних робіт (наданих послуг) оформлюється актом виконаних робіт, який складається у довільній формі.

Усі приймально-здавальні документи виписуються цехом-здавальником, як правило, у двох примірниках. Перший примірник залишається на складі і є підставою для записів у картках складського обліку готової продукції та для складання накопичувальної відомості випуску готової продукції. Другий примірник з розпискою завідувача складом про приймання продукції повертається в цех-здавальник. Згодом перший примірник приймального документа передається до бухгалтерії для відображення операції з випуску готової продукції в обліку.

Отримані на склад готові вироби знаходяться в розпорядженні відділу збуту. Останній здійснює відвантаження продукції відповідно договорам поставок. Для цього оформлюється, як правило, наказ-накладна чи накладна. При відправленні продукції автотранспортом виписується товарно-транспортна накладна.

Перший примірник видаткового документа знаходиться у комірника для підтвердження відпуску продукції, записів в картках складського

обліку та наступного обліку в бухгалтерії. Другий примірник передається експедитору для заповнення транспортних документів та передачі вантажу одержувачу.

На підставі видаткових документів бухгалтерія виписує перепустку на вивіз продукції з території підприємства та рахунок-фактуру.

Що стосується складського обліку готової продукції, то в цілому він нічим не відрізняється від складського обліку виробничих запасів, який було розглянуто у попередньому розділі цього посібника.

Як вказувалось раніше, для обліку готової продукції передбачений рахунок 26 «Готова продукція». За дебетом цього рахунка відображається надходження та оприбуткування готової продукції власного виробництва на склад, за кредитом – списання готової продукції при її вибутті.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами та за місцями збереження готової продукції. Також до готової продукції відноситься продукція сільськогосподарського призначення, яка обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

8.4.2. Оцінка готової продукції

Надходження на склад, вибуття або списання готових виробів власного виробництва в бухгалтерському обліку відображаються в грошовій одиниці за *фактичною виробничою собівартістю*.

Впродовж звітного періоду в поточному обліку, найчастіше, неможливо визначити фактичну виробничу собівартість готової продукції, тому підприємство може застосовувати оцінку руху готової продукції за *обліковими цінами* до моменту визначення фактичної виробничої собівартості. В якості облікових цін можливо застосовувати наступні показники:

- планову (нормативну) собівартість;
- оптову ціну;
- відпускну ціну та ін.

Вибір оцінки готової продукції в поточному обліку повинен бути зафіксованим в наказі про облікову політику підприємства.

Застосування обліку готової продукції за обліковими цінами передбачає визначення та облік відхилень таких цін від фактичної виробничої собівартості. В такому випадку відхилення відображають за допомогою окремого субрахунку рахунка 26 «Готова продукція». Це дозволяє в рамках одного рахунка отримати інформацію про фактичну виробничу собівартість продукції і дані про облікові ціни.

8.4.3. Облік собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

При відображенні в обліку реалізації продукції (робіт, послуг) визначається собівартість її реалізації.

П(С)БО 16 визначена структура витрат, які включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), яка наведена на рисунку 8.4.

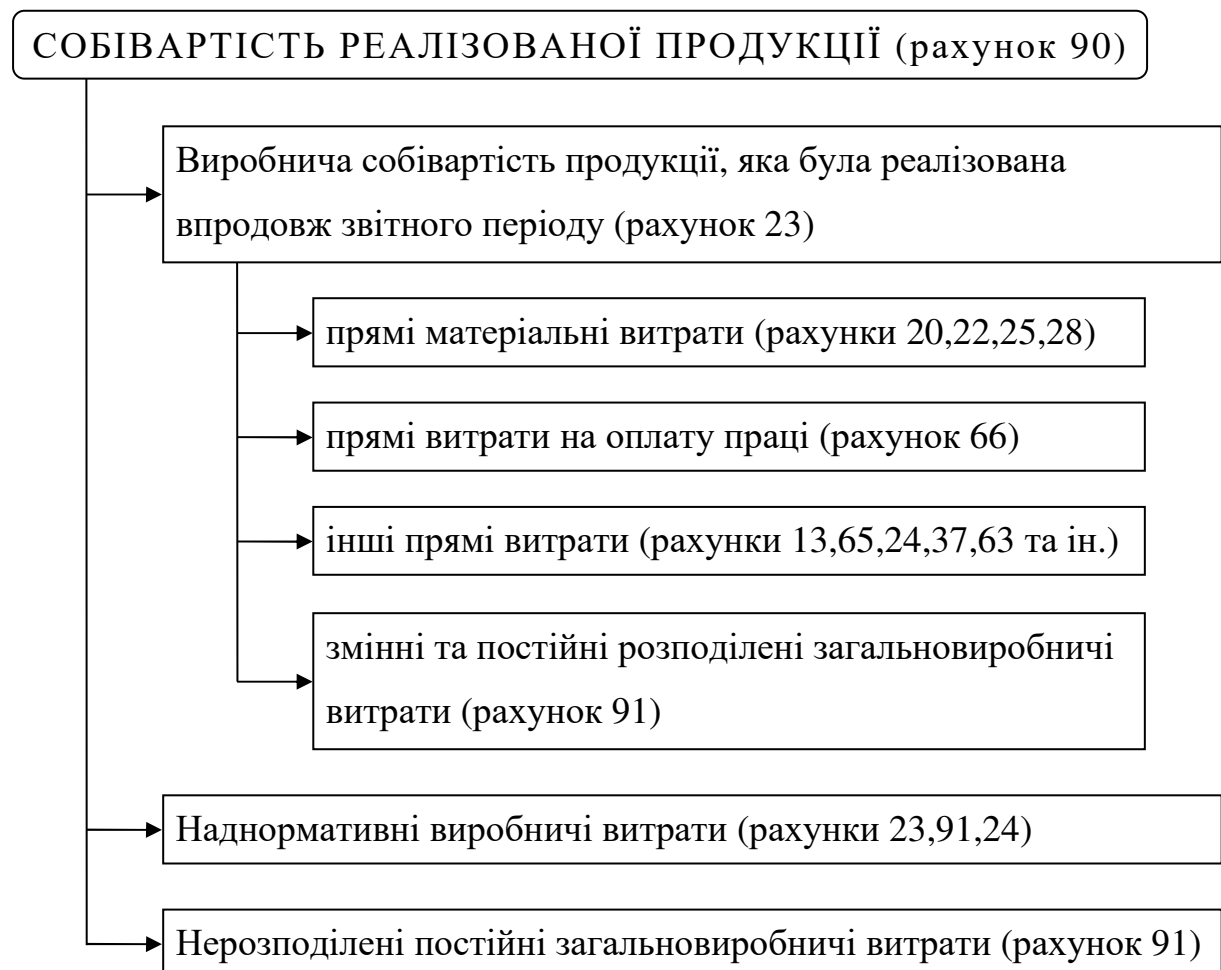


Рис. 8.4. Структура собівартості реалізованої продукції

Отже, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає:

- виробничу собівартість продукції, яка була реалізована впродовж звітного періоду;
- наднормативні виробничі витрати, які виникають при застосуванні підприємством нормативного методу калькулювання виробничої собівартості продукції;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

Економічна сутність показника «собівартість реалізованої продукції» (товарів, робіт, послуг) полягає в тому, що він відображає всі прямі та непрямі витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, реалізованої в певному звітному періоді. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунка відображається фактична виробнича собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (роботи, послуги), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), та наднормативні виробничі витрати на готову продукцію (роботи, послуги). За кредитом – списання у порядку закриття дебетових оборотів рахунка 90 на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» рахунка 79 «Фінансові результати».

Відображення у фінансовому обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком готової продукції, наведено в таблиці 8.5.

Таблиця 8.5

Відображення в обліку господарських операцій з готовою продукцією
(виконаними роботами, наданими послугами)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Оприбутковано готову продукцію на склад по фактичній собівартості	26	23	Приймально-здавальна накладна
2. Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва, призначені для продажу	26	25	Приймально-здавальна накладна
3. Списано фактичну собівартість реалізованої готової продукції	901	26	Накладна (наказ-накладна)
4. Списано фактичну собівартість реалізованих виконаних робіт (наданих послуг)	903	23	Акт виконаних робіт
5. Списано фактичну собівартість готової продукції на внутрішні потреби підприємства	23, 91, 92, 93, 949, 24	26	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
6. Списано фактичну собівартість виконаних робіт (наданих послуг) на внутрішні потреби підприємства	23, 91, 92, 93, 949, 24	23	Відомість (акт)
7. Списано наднормативні виробничі витрати: - під час здійснення вказаних витрат, якщо вони визнаються такими; - внаслідок браку; - виявлені під час інвентаризації,	90 90 90	23,91 24 23	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, наряд на відрядну роботу

Продовження таблиці 8.5

1	2	3	4
які раніше були включені до складу виробничої собівартості конкретного об'єкта втрат; - виявлені під час інвентаризації, які раніше були включені до складу загальновиробничих витрат	90	91	
8. Включено нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізованих: - готової продукції; - виконаних робіт, наданих послуг	901 903	91 91	Довідка-розрахунок
9. Відображено уцінку готової продукції до чистої вартості реалізації	946	26	Акт уцінки готової продукції, бухгалтерська довідка
10. Списано нестачу готової продукції, виявлену під час інвентаризації	947	26	Інвентаризаційна відомість, акт на списання нестачі готової продукції
11. Відображено вартість нестачі (псування) готової продукції, яка підлягає відшкодуванню винною особою	375	26	Рішення суду, бухгалтерська довідка
12. Оприбутковано лишки готової продукції, виявлені під час інвентаризації	26	719	Інвентаризаційна відомість, бухгалтерська довідка

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» із змінами (Редакція від 02.04.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

2. Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції» із змінами (Редакція від 28.04.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

3. Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

4. Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 із змінами (Редакція від 23.07.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Дата звернення

30.09.2020 р.).

7. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

8. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. №148 із змінами (Редакція від 01.08.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

9. Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними та фізичними особами, затверджене постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 р. № 516 із змінами (Редакція від 04.09.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1256-03#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

10. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 р. № 879 із змінами (Редакція від 18.11.2016) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

11. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 із змінами (Редакція від 30.04.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами (Редакція від 29.10.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

13. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів

банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів, затверджена Постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 (у редакції постанови Правління Національного банку України від 01.04.2019 р. № 56) із змінами (Редакція від 17.01.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

14. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2011 р. № 362) змінами (Редакція від 12.05.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (Дата звернення 30.09.2020 р.).

15. Атамас П.Й. Фінансовий облік: практикум : Навч. посібник / П.Й. Атамас; за заг. ред. АП. Атамаса. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 444 с.

16. Верига Ю.А. Фінансовий облік : Навч. посібник / Верига Ю.А., Гладких Т.В., Орищенко М.М. – К. : Центр учбової літератури, 2019. – 438 с.

17. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік : Навч. посібник для ВНЗ / Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р.В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.

18. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : Навч. посібник для ВНЗ / Ю.Г. Кім ; М-во освіти і науки України. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.

19. Король Г.О. Бухгалтерський облік : Навч. посібник. Частина І. Теорія бухгалтерського обліку / Г.О. Король, Р.Б. Сокольська, Т.В. Акімова, В.Д. Зелікман. – Дніпро : НМетАУ, 2017. – 208 с.

20. Король Г.О. Фінансовий облік I : Навч. посібник / Г.О. Король, Р.Б. Сокольська, Т.В. Акімова та ін. – Дніпропетровськ : НМетАУ, 2012. – 260 с.

21. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: Підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. –

Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

22. Лишиленко А.В. Бухгалтерський учет : Учебник / А.В. Лишиленко. – К. : Центр учебной литературы, 2011. – 736 с.

23. Орлова В.К. Фінансовий облік : Навч. посібник / В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома [та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

24. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : Навч. посібник / І.Б. Садовська. – Київ : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

25. Серпенінова Ю.С. Бухгалтерський облік: загальна теорія / Ю.С. Серпенінова, С.М. Гольцова, І.О. Макаренко; за заг. ред. Ю.С. Серпенінової. – К. : Університетська книга, 2015. – 336 с.

26. Скоробагатова Н.Є. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / Н.Є. Скоробагатова. – К. : КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. – 248 с.

27. Сук Л.К. Фінансовий облік : Навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук; 2-ге вид. – К. : Знання, 2016. – 663 с.

28. Фінансовий облік-1 (частина I): Навч. посібник / За ред. Максимової В.Ф. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 436 с.

29. Шара Є.Ю. Фінансовий облік I : Навч. посібник / Є.Ю. Шара, І.Є. Соколовська-Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 336 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ.....	4
1.1. Класифікація видів обліку. Поняття фінансового обліку.....	4
1.2. Нормативна база фінансового обліку в Україні.....	7
1.3. Організація фінансового обліку.....	8
1.4. Концептуальні основи фінансового обліку.....	11
1.5. Методи, предмет і об'єкти фінансового обліку.....	13
2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ.....	14
2.1. Облік готівкових грошових коштів.....	14
2.2. Облік руху безготівкових грошових коштів.....	16
2.2.1. Порядок використання рахунків в банках.....	16
2.2.2. Порядок здійснення безготівкових розрахунків.....	20
2.2.3. Облік операцій на рахунках у банках у національній валюті...22	
2.2.4. Облік операцій на рахунках у банках в іноземній валюті.....	25
2.3. Облік інших грошових коштів.....	29
3. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	31
3.1. Визнання і класифікація основних засобів.....	31
3.2. Документальне оформлення руху основних засобів.....	35
3.3. Первісна оцінка та облік надходження основних засобів.....	39
3.4. Ремонт і поліпшення основних засобів.....	47
3.5. Амортизація основних засобів.....	49
3.6. Переоцінка основних засобів.....	58
3.7. Облік оренди основних засобів.....	60
3.8. Облік результатів інвентаризації основних засобів.....	66
3.9. Облік вибуття основних засобів.....	67
4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	72
4.1. Визнання і класифікація нематеріальних активів.....	72
4.2. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами.....	79
4.3. Особливості первісної оцінки та синтетичного обліку операцій з нематеріальними активами.....	81

5. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ.....	89
5.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій.....	89
5.2. Первісна оцінка та основні принципи обліку доходів від фінансових інвестицій.....	93
5.3. Облік поточних фінансових інвестицій.....	96
5.4. Облік довгострокових фінансових інвестицій.....	99
6. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.....	103
6.1. Визначення та класифікація дебіторської заборгованості.....	103
6.2. Первісна оцінка та облік довгострокової дебіторської заборгованості.....	108
6.3. Первісна оцінка та облік поточної дебіторської заборгованості.....	112
6.3.1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.....	113
6.3.2. Дебіторська заборгованість за розрахунками та інша поточна дебіторська заборгованість.....	115
6.4. Створення та облік резерву сумнівних боргів.....	128
7. ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	132
7.1. Визначення та класифікація запасів.....	132
7.2. Документування обліку запасів на підприємстві.....	138
7.3. Надходження запасів, їх первісна оцінка та відображення в обліку.....	145
7.4. Оцінка та відображення в обліку вибуття запасів.....	152
8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	160
8.1. Визнання та класифікація виробничих витрат.....	160
8.2. Облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).....	167
8.3. Розподіл загальновиробничих витрат.....	175
8.4. Облік випуску готової продукції.....	180
8.4.1. Документальне оформлення руху готової продукції.....	180
8.4.2. Оцінка готової продукції.....	181
8.4.3. Облік собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)....	182
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	186

Навчальне видання

Король Григорета Олександрівна
Сокольська Рената Борисівна
Акімова Тетяна Валеріївна
Зелікман Владислав Давидович

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК I

Навчальний посібник

Тем. план 2020, поз. 166

Друкується за авторською редакцією.

Підписано до друку 01.10.2020. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 11,29. Умов. друк. арк. 11,16. Замовлення № 109.

Національна металургійна академія України
49600, Дніпро, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ