

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

«Харківський політехнічний інститут»

Фінансовий облік I: теорія та практика

Навчальний посібник
для студентів
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
та 241 «Готельно-ресторанна справа»
денної та заочної форм навчання

Харків 2018

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«Харківський політехнічний інститут»

До друку дозволяю
Проректор

проф. Мигущенко Р.П.

Фінансовий облік I: теорія та практика

Навчальний посібник
для студентів
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
та 241 «Готельно-ресторанна справа»
денної та заочної форм навчання

Затверджено
редакційно-видавничою
радою університету,
протокол № 3 від 10.10.2018року

Харків
НТУ «ХПІ»

2018

УДК 657.1

Б87

Рецензенти:

О.В.Олійник, д-р екон. наук, професор, Харківський національний аграрний університет

В.В.Макогон канд. екон. наук, доцент, Харківський національний аграрний університет

Брік С.В.

Б.87 Фінансовий облік I : теорія та практика : навч. посіб. /

С.В. Брік. – Х.: НТУ «ХП», 2018. – 96 с.

Навчальний посібник **«Фінансовий облік I: теорія та практика»** призначений для студентів спеціальностей 071 «Облік та оподаткування» та 241 «Готельно-ресторанна справа» денної та заочної форм навчання

Посібник складається зі вступу, 9 тем та списку використаних джерел. В свою чергу, кожна з тем включає в себе теоретичний матеріал, запитання для контролю засвоєння знань та тести для самоперевірки.

Метою видання посібника є допомога студентам економічних спеціальностей в оволодінні навчальною дисципліною **«Фінансовий облік I: теорія та практика»** та в розвитку практичних навичок з неї.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ	5
ТЕМА 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	11
ТЕМА 3. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	25
ТЕМА 4. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ	31
ТЕМА 5. ОБЛІК ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ	39
ТЕМА 6. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	44
ТЕМА 7. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	58
ТЕМА 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ	68
ТЕМА 9. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94

ВСТУП

Сучасна економіка України вимагає підготовки спеціалістів – економістів, що повинні приймати безпомилкові рішення в господарській обстановці, що постійно змінюється, та надавати висококваліфіковані рекомендації користувачам інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень. Для підготовки таких спеціалістів і було розроблено навчальний посібник з дисципліни «Фінансовий облік 1».

Для засвоєння курсу “Фінансовий облік 1” студенти повинні добре володіти знаннями таких дисциплін, як економічна теорія, макро- і мікроекономіка, теорія бухгалтерського обліку. Посібник включає розділи, в яких висвітлені питання: побудови фінансового обліку та методики ведення фінансового обліку активів підприємства, операційної оренди та витрат виробництва.

1 ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1. Теоретико – методичне забезпечення і концептуальні основи фінансового обліку.
2. Нормативно – правове регулювання фінансового обліку в Україні.
3. Визначення та основні підходи до визнання елементів фінансових звітів.

1.1 Теоретико-методичне забезпечення і концептуальні основи фінансового обліку

Для забезпечення різних рівнів користувачів необхідною інформацією про господарську діяльність слід безперервно вести бухгалтерський облік з дня реєстрації господарюючої одиниці до її ліквідації.

Способом передачі інформації користувачам є бухгалтерська звітність, що складається для задоволення потреб певних їх класів та є системою узагальнених підсумкових показників бухгалтерського обліку, відбиває наростаючим підсумком майновий та фінансовий стан підприємства, результати його господарської діяльності за визначений період і базується на даних синтетичного й аналітичного обліку.

Форми і зміст бухгалтерської звітності залежать від потреб конкретних користувачів, тому виділяють такі її види: фінансову, податкову, статистичну і внутрішню (управлінську).

Фінансова звітність – це сукупність форм бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результатів діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Частина бухгалтерського обліку, що забезпечує складання фінансової звітності називається фінансовим обліком.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності, рух коштів підприємства та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

Призначенням фінансового обліку є відображення господарської діяльності підприємства відповідно до законодавчих актів. Регламентованим у фінансовому обліку є періодичність подання фінансової звітності.

Визнання та оцінка активів і зобов'язань, господарських операцій та їх результатів у фінансовому обліку та відображення їх у фінансовій звітності визначаються Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку, які затверджує Міністерство фінансів України. Їх відображення здійснюється відповідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків передбачених законодавством.

Концептуальні основи бухгалтерського обліку охоплюють такі основні питання:

1. Мета бухгалтерського обліку та фінансових звітів.
2. Якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах.
3. Основні принципи бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності.
4. Визначення та основні підходи до визнання елементів фінансових звітів.

Всі ці питання визначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

П(С)БО 1 визначає такі якісні характеристики фінансової звітності:

- **дохідливість** - інформація, яка надається у фінансових звітах повинна бути зрозуміла і розрахована 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 та

майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому;

- **достовірність** - інформація, наведена у фінансових звітах, достовірна, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;
- **порівнянність** - фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди або фінансові звіти різних підприємств. Тому фінансова звітність має містити інформацію за аналогічний період попереднього року та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- **автономності підприємства**, за яким 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 у фінансовій звітності підприємства;
- **безперервності діяльності**, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- **послідовності**, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- **історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- **нарахування та відповідність 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 і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- **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;
- **обачності**, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- **превалювання сутності над формою**, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- **єдиного грошового вимірника**, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

1.2 Нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні

Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України від 16.07.1999р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

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

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

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової

звітності належать Міністерству фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно – правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

На сьогодні затверджені та набрали чинності 30 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Перелік запроваджених положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Дата набирання чинності
1	2
ПБО 1 ”Загальні вимоги до фінансової звітності”	01.01.2000
ПБО 2 “Консолідована фінансова звітність”	01.01.2013
ПБО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	01.01.2000
ПБО 7 “Основні засоби”	01.07.2000
ПБО 8 “Нематеріальні активи”	01.01.2000
ПБО 9 “Запаси”	01.01.2000
ПБО 10 “Дебіторська заборгованість”	01.01.2000
ПБО 11 “Зобов’язання”	01.07.2000
ПБО 12 “Фінансові інвестиції”	01.07.2000
ПБО 13 “Фінансові інструменти”	01.01.2002
ПБО 14 “Оренда”	01.10.2000
ПБО 15 “Дохід”	01.01.2000
ПБО 16 “Витрати”	01.01.2000
ПБО 17 “Податок на прибуток”	01.01.2001
ПБО 18 “Будівельні контракти”	01.01.2002
ПБО 19 “Об’єднання підприємств”	01.01.2000
ПБО 21 “Вплив змін валютних курсів”	01.01.2001
ПБО 22 “Вплив інфляції”	29.03.2002
ПБО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”	01.07.2001
ПБО 24 “Прибуток на акцію”	01.10.2001
ПБО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”	01.04.2000
ПБО 26 „Виплати працівникам”	01.01.2004
ПБО 27 „Діяльність, що припиняється”	28.11.2003
ПБО 28 „Зменшення корисності активів ”	24.12.2004
ПБО 29 „Фінансова звітність за сегментами”	19.05.2005
ПБО 30 „Біологічні активи ”	18.11.2005
ПБО 31 „Фінансові витрати ”	28.04.2006
ПБО 32 „Інвестиційна нерухомість ”	02.07.2007
ПБО 33 „Витрати на розвідку запасів корисних копалин”	26.08.2008
ПБО 34 „Платіж на основі акцій”	30.12.2008

При веденні бухгалтерського обліку згідно з ПБО необхідно також враховувати вимоги інших нормативних документів Міністерства фінансів України:

- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій» та «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.1.1999р. №291;

- Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000р. №302 «Про примітки до річної фінансової звітності»;

- «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356;

- Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001р. №143 «Про кореспонденцію рахунків» та інші.

1.3 **Визначення та основні підходи до визнання елементів фінансових звітів**

Фінансова звітність складається з Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і Приміток до звітів.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

Стаття - елемент фінансового звіту. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Всі елементи фінансових звітів можуть бути об'єднані у п'ять основних груп:

Активи - ресурси, контрольовані підприємством в 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 зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Підходи до оцінки окремих елементів фінансових звітів розглянуті у відповідних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Яка мета бухгалтерського обліку?
2. Що є об'єктом бухгалтерського обліку?
3. Що є об'єктом фінансового обліку?
4. За якими принципами організований бухгалтерський облік на підприємствах України?
5. Які існують форми державного регулювання бухгалтерського обліку?
6. Які органи здійснюють державне регулювання бухгалтерського обліку?
7. Які принципи бухгалтерського обліку і звітності забезпечують його якість?
8. Що являє собою облікова політика підприємства?
9. Які питання повинні бути висвітлені в обліковій політиці підприємства?
10. Чи допустимі зміни в обліковій політиці підприємства?

Тести для самоперевірки

1. **Актив відображається в Балансі за умови:**
 - а) можливості достовірного визначення його оцінки;
 - б) можливості отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням;
 - в) всі наведені відповіді правильні;
 - г) немає правильної відповіді.
2. **Облікова оцінка — це:**
 - а) правило, яким необхідно користуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;

б) попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами;

в) сукупність методів, принципів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

г) немає правильної відповіді.

3. Принцип автономності:

а) передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики;

б) передбачає розгляд підприємства як юридичної особи, що відокремлена від власників;

в) передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

г) немає правильної відповіді.

4. Принцип превалювання змісту над формою:

а) передбачає облік операцій відповідно до їх сутності;

б) визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

в) згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

г) немає правильної відповіді.

5. Принцип історичної (фактичної) собівартості:

а) передбачає облік операцій відповідно до їх сутності;

б) визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

в) згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

г) немає правильної відповіді.

6. Принцип періодичності:

а) припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

б) передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики;

в) передбачає методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

г) немає правильної відповіді.

7. Принцип обачності:

а) припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

б) передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики;

в) передбачає методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

г) немає правильної відповіді.

8. Принцип послідовності:

а) припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

б) передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики;

в) передбачає методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

г) немає правильної відповіді.

9. Принцип безперервності:

а) визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх придбання чи виготовлення;

б) припускає розподіл діяльності підприємства за певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

в) передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

г) немає правильної відповіді.

10. Форми фінансової звітності підприємств встановлює:

а) Державне казначейство України;

б) Міністерство фінансів України;

в) Національний банк України;

г) немає правильної відповіді.

11. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку — це:

а) нормативно-правовий акт, затверджений Мінфіном України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, що не суперечить міжнародним стандартам;

б) стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку;

в) стандарти з бухгалтерського обліку, які розробляються комітетом з міжнародних стандартів обліку та рекомендуються до застосування в світовій практиці;

г) нормативно-правовий акт з методики та порядку складання фінансової звітності.

12. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку включають:

а) стандарти, що регулюють питання складання фінансової звітності;

б) стандарти, орієнтовані на врегулювання питань, пов'язані з відображенням активів підприємства та проведенням оцінки основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості;

в) стандарти, підпорядковані визначенню облікових процедур з формування доходів та фінансових результатів;

г) усі наведені варіанти правильні.

13. Під Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку розуміють:

а) сукупність правил, методів і процедур обліку, розроблених професійними організаціями з метою застосування доступних методів і процедур країнами світу, які носять рекомендаційний характер;

б) нормативно-правовий акт, затверджений Мінфіном України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, що не суперечить міжнародним стандартам;

в) облікові правила та процедури, що стосуються виміру, оцінки і надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями;

г) нормативно-правові акти з організації та ведення бухгалтерського обліку.

14. Підприємство, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», самостійно:

а) визначає облікову політику підприємства;

б) обирає форму бухгалтерського обліку та розробляє систему і форми управлінського обліку;

в) затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку та інше;

г) усі наведені варіанти правильні.

15. Зобов'язання — це:

а) ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких приведе до отримання економічних вигід у майбутньому;

б) потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

в) зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

г) заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

16. Споживачами облікової інформації є:

- а) інвестори та кредиторів;
- б) менеджери та управлінський персонал;
- в) робітники підприємства;
- г) усі відповіді правильні.

17. Фінансова звітність відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- а) є комерційною таємницею підприємства;
- б) не є комерційною таємницею;
- в) не є комерційною таємницею, крім випадків, передбачених законодавством;
- г) правильної відповіді немає.

2 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1. Визнання основних засобів
2. Класифікація основних засобів
3. Оцінка основних засобів
4. Амортизація основних засобів
5. Переоцінка основних засобів та їх вибуття
6. Первинні документи для обліку основних засобів
7. Оренда основних засобів
8. Інвентаризація основних засобів

2.1 Визнання основних засобів

Згідно з ПБО 7 **основні засоби** - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме:

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- 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 визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:

- **матеріальність** (мають матеріальну форму);

- **призначення** (утримуються з метою використання їх у процес 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 діленні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112.

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до ПБО 7, є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів - це:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або

- окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи

- відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно або

- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

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

2.2 Класифікація основних засобів

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які в свою чергу поділяються на окремі групи.

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

Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації основних засобів, наведеній у ПБО 7. Кожній окремій групі об'єктів основних засобів відповідає один із 9 субрахунків до рахунку «Основні засоби» та один з 7 субрахунків до рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Рахунок 10 «Основні засоби»:

Інвестиційна нерухомість.

Земельні ділянки.

Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

Машини та обладнання.

Транспортні засоби.

Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

Тварини.

Багаторічні насадження.

Інші основні засоби.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»:

Бібліотечні фонди.

Малоцінні необоротні матеріальні активи.

Тимчасові (нетитульні) споруди.

Природні ресурси.

Інвентарна тара.

Предмети прокату.

Інші необоротні матеріальні активи.

2.3 Оцінка основних засобів

Первісна вартість – це фактична собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів витрачених для їх придбання.

Первісна вартість об'єкта основних засобів відповідно до п. 8 ПБО 7 включає:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- реєстраційні збори, державний збір і аналогічні платежі, здійснювані в 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 установку, монтаж, налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у

якому вони придатні для використання із запланованою метою.

В залежності від способів надходження основних засобів на підприємство первісна вартість отриманих об'єктів визначається по різному (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Формування первісної вартості основних засобів при різних способах їх надходження

Способи надходження основних засобів	Первісна вартість	Дт	Кт
Отримані підприємством безоплатно	Справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 П(С)БО 7. Тобто це додатково понесені витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації	10	421
Внесені до статутного капіталу підприємства	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства її справедлива вартість(п. 10 ПБО 7). Додатково понесені при цьому витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації також включаються в його первісну вартість.	10	46
Придбані підприємством у результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта більша від його справедливої, то первісною вартістю вважається справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Якщо справедлива вартість об'єктів основних засобів, що обмінюються, відрізняється і виникає необхідність у грошовій доплаті, то такі об'єкти вважаємо неподібними і відповідно до цього відображаємо в обліку	10	10
Придбані підприємством за грошові кошти	Сума грошей або грошових еквівалентів, що були передані під час придбання	10	631
Переведені з оборотних активів, товарів, готової продукції	Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції дорівнює її собівартості, яка визначається згідно П(С)БО 9 та П(С)БО 16	10	20
Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначаються розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів (п. 9 ПБО 7)			

Справедлива вартість активу – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (ПБО 19). У додатку до ПБО 19 наведено визначення справедливої вартості окремих видів основних засобів (див. табл. 2.2).

Згідно з ПБО 7 первісна вартість основних засобів може змінюватись у таких випадках:

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

Таблиця 2.2 – Справедлива вартість основних засобів

Види основних засобів	Визначення справедливої вартості
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.
Інші основні засоби	Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Подальші витрати, пов'язані з експлуатацією основних засобів

У процесі експлуатації основних засобів підприємство несе витрати, пов'язані з такими заходами:

- ремонт основних засобів,
- технічне обслуговування,
- модернізація, реконструкція,
- інші заходи щодо підтримки основних засобів у робочому стані.

Відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією та обслуговуванням основних засобів в бухгалтерському обліку, відповідно до ПБО 7 залежить тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта основних засобів і не залежать від вартості ремонту та її співвідношення до вартості 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.

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 їхнього використання, включаються до первісної вартості об'єкта.

Збільшення первісно очікуваних економічних вигод може бути досягнуто двома способами:

- 1) збільшення надходжень грошових коштів внаслідок зростання виробничої потужності об'єкта;
- 2) зменшення витрат, пов'язаних з використанням об'єкта основних засобів.

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

- реконструкція об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;
- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, яка виробляється;
- впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати.

Бухгалтерські записи для обліку таких витрат такі ж, як при створенні і придбанні основних засобів, тобто використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Витрати накопичуються на відповідному субрахунку рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і після їх завершення включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів:

Таблиця 2.3 – Синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції»

Дебет	Кредит
15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»
	20 «Виробничі запаси»
	66 «Розрахунки з оплати праці»
	65 «Розрахунки за страхуванням»
10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

2.4 Амортизація основних засобів

Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

ПБО 7 визначає **амортизацію** – як систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

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

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися 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.

Амортизація основних засобів може нараховуватися за нормами і в порядку, передбаченому податковим законодавством, або за такими методами.

1. Прямолінійний метод, згідно з яким щомісячна сума амортизації визначається діленням вартості об'єкта, що амортизується (первісна за вирахуванням ліквідаційної), на кількість місяців очікуваного корисного використання об'єкта. Привабливість цього методу поряд з простотою і традиційністю полягає ще й у тому, що він дає змогу, відмовившись від щомісячного відображення в регістрах аналітичного обліку основних засобів відомостей про суму нарахованого зносу, отримувати такі дані простим розрахунком у будь-який час при вибутті цього об'єкта. Для цього місячна сума амортизації помножується на кількість місяців використання (експлуатації) об'єкта з додаванням суми зносу на початок застосування цього методу.

2. Метод зменшення залишкової вартості, відповідно до якого щорічна сума амортизації визначається множенням залишкової вартості на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації на річну норму амортизації. Річна норма амортизації (N) визначається за формулою

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації дорівнює добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та подвоєної річної норми амортизації. Річна норма амортизації визначається діленням 100 на кількість років корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів.

4. Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується

діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. Цей метод вважається також прискореним, оскільки дає змогу нарахувати амортизацію у перші роки експлуатації у більших розмірах, ніж надалі.

5. Виробничий метод застосовує натуральні (вартісні) показники виробництва продукції (робіт, послуг) за звітний період для помноження їх на виробничу ставку амортизації. Остання визначається діленням первісної вартості об'єкта за вирахуванням його ліквідаційної вартості на очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг), що буде виготовлено з використанням цього об'єкта. Цей метод також мав і має застосування на наших підприємствах (наприклад, на автомобільному транспорті (норми амортизації на пробіг), у гірничодобувних галузях).

Нарахування амортизації проводиться щомісяця незалежно від фінансових результатів. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

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

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, а також призупиняється на період реконструкції, модернізації об'єкта.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації починається або припиняється починаючи з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для використання, або за датою його вибуття.

Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», Планом рахунків передбачений рахунок 131 «Знос основних засобів». За кредитом рахунку 131 відображається нарахування амортизації основних засобів, за дебетом - її зменшення. Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів.

При нарахуванні амортизації збільшується сума витрат підприємства та сума зносу основних засобів.

У випадку, якщо облік витрат на підприємстві ведеться за функціональним означенням (без використання рахунків класу 8), нарахована амортизація відображається записом:

Таблиця 2.4 – Субрахунок 131 «Знос основних засобів»

Дебет	Кредит
23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»
рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані необоротні активи підприємство одночасно визнає дохід від безоплатно одержаних активів у сумі, пропорційній сумі амортизації таких активів.

Відповідно до п.25 ПБО 7 строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатися 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, ПБО 7 вимагає зміни методу нарахування амортизації (п.28 ПБО 7). Нарахування амортизації об'єкта основних засобів за новим методом починається з наступного місяця після проведених змін.

Відповідно до вимог ПБО 6 зміна методу амортизації в бухгалтерському обліку відображається як зміна в обліковій оцінці, яка не потребує коригувань за попередні періоди та

розкривається в примітках до фінансової звітності.

Сума амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди 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 остаточна, вартість на момент коригування.

2.5 Переоцінка основних засобів та їх вибуття

У разі значного відхилення (збільшення або зменшення) залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів на дату балансу.

При переоцінці об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить даний об'єкт. Тобто по всіх об'єктах основних засобів даної групи перевіряється, чи відповідає їх остаточна вартість справедливій вартості відповідних об'єктів. За наявності розбіжностей об'єкти основних засобів дооцінюються або уцінюються до справедливої вартості.

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).

При проведенні переоцінки об'єкта основних засобів змінюється в однакових пропорціях первісна вартість об'єкта та сума накопиченого зносу, крім випадку, коли залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється, дорівнює нулю.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість на дату переоцінки.

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

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.

Таблиця 2.5 – Облік дооцінки та уцінки

Дебет	Кредит
Результати дооцінки	
10 «Основні засоби»	411 «Дооцінка активів»
	131 «Знос основних засобів аси»
Результати уцінки	
411 «Дооцінка активів»	10 «Основні засоби»
131 «Знос основних засобів»	
975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	

Вибуття основних засобів

Відповідно до п.33 ПБО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу,
- безоплатної передачі, або
- невідповідності критеріям визнання активом.

Якщо об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, то вони ліквідуються.

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 із 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: (таблиця 2.6)

Таблиця 2.6 - Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку та статей звіту про фінансові результати

Види доходів та витрат	Дебет	Кредит	Стаття звіту про фінансові результати
Собівартість реалізації (продажу) необоротних активів	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 «Основні засоби»	"Інші витрати"
Залишкова вартість та інші затрати по об'єктах основних засобів, що безоплатно передаються або ліквідовуються.	976 "Списання необоротних активів"	10 «Основні засоби»	
Доходи від продажу об'єктів основних засобів.	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	"Інші доходи"
	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 «Розрахунки за податками»	
Доходи, що виникають при ліквідації основних засобів (при оприбуткуванні матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації об'єктів основних засобів)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	
	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	641 «Розрахунки за податками»	

2.6 Первинні документи для обліку основних засобів

1. Наказ про облікову політику, в якому необхідно зафіксувати вибір методу нарахування амортизації у податковому обліку;
2. Наказ по підприємству про встановлення терміну корисного використання (експлуатації) об'єкту основних засобів;
3. Акт вводу в експлуатацію
4. Акт виводу об'єкту ОЗ з експлуатації;
5. Наказ керівника підприємства про виведення об'єкту основних засобів з експлуатації;
6. Документ про знищення, розбирання або перетворення необоротних ктивів іншим способом
7. Інвентаризаційна відомість основних засобів (форма № інв-1) а також Акт інвентаризації незавершених ремонтів основних засобів (форма інв-1)
8. Акт про тимчасове виведення ОЗ з виробничого процесу і їх консервації
9. Інвентарна картка обліку ОЗ

В інвентарній картці відображається наступна інформація.

1. Коротка індивідуальна характеристика об'єкту, що включає декілька найбільш важливих для даного об'єкту кількісних та якісних показників.
2. Група, до якої відноситься об'єкт в податковому обліку. Рішення приймає особа, відповідальна за класифікацію основних засобів, вказати групу можна в тому ж наказі по підприємству, в якому буде вказаний термін корисного використання об'єкту.
3. Термін корисного використання об'єкту або окремі терміни для бухгалтерського та податкового обліку. Наказ по підприємству оформляється на кожен об'єкт.
4. Ліквідаційна вартість, якщо підприємство цей показник застосовує
5. Амортизуєма вартість. Розрахунковий показник, визначуваний як різниця між первинною і ліквідаційною вартістю
6. Спосіб нарахування амортизації.
7. Інформація про переоцінки. Розпорядчий документ на проведення оцінки, акт оцінки, виконаний професійним оцінювачем, розрахунок сум переоцінки.
8. Інформація про зміну вартості об'єкту у зв'язку із зменшенням і відновленням його корисності. Розпорядчий документ на зменшення (відновлення) корисності з вказівкою причин, розрахунок за процедурою, передбаченою ПБУ-28, оформлений у вигляді бухгалтерської довідки.
9. Якщо об'єкт основних засобів піддавався добудові, дообладнанню, реконструкції, модернізації або капітальному ремонту, то після закінчення робіт на підставі акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів вносяться відповідні записи в інвентарну картку.
10. Дата і причина переведення об'єкту із складу основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу.

2.7 Оренда основних засобів

Основні засоби приносять економічні вигоди не лише шляхом їх прямого використання для виробничих, адміністративних потреб, а й шляхом здавання їх в операційну і фінансову оренду. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку операцій з оренди необоротних активів визначено ПБО 14.

Об'єкт операційної оренди (первісна вартість і знос) відображається на балансових рахунках обліку необоротних активів орендодавцем за вартістю, за якою до передання в оренду такий об'єкт відображався ним у бухгалтерському обліку і звітності, із внесенням до аналітичного обліку відомостей про передання цього об'єкта в операційну оренду.

Орендодавець нараховує амортизацію із включенням до інших операційних витрат (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»). Сюди включаються також можливі витрати орендодавця, пов'язані з укладенням угоди про операційну оренду (юридичні тощо).

Орендар зараховує на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» об'єкт операційної оренди за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. Підставою для такого запису є первинні облікові документи, якими оформлено приймання-передачу об'єкта операційної оренди. Витрати з ремонту включаються орендарем (якщо угодою передбачено їх здійснення орендарем) до тих витрат, що належать до орендної плати за об'єкт операційної оренди. Орендна плата включається до інших прямих витрат, до загальновиробничих витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) або адміністративних, збутових чи інших операційних витрат виходячи з призначення (мети використання) об'єкта операційної оренди.

Витрати на добудову, дообладнання, реконструкцію, модернізацію і модифікацію об'єкта операційної оренди вважаються капітальними інвестиціями. Особа, яка здійснює такі витрати (орендар чи орендодавець) відображає їх за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» в кореспонденції з кредитом рахунків обліку запасів, розрахунків з оплати праці, зносу майна (для подібних робіт, що здійснюються господарським способом) або рахунків обліку розрахунків з кредиторами (для робіт, що здійснюються підрядним способом). Закінчені роботи з добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації і модифікації об'єкта операційної оренди особа, яка їх здійснювала (отже, і фінансувала), за відповідними витратами списує з кредиту субрахунку 151

«Капітальне будівництво» у кореспонденції з дебетом рахунків обліку необоротних активів. Якщо такі роботи здійснювалися орендарем, то їх вартість стає окремим інвентарним об'єктом і амортизується ним протягом строку, який орендарем визнається корисним, із включенням до тих витрат залежно від мети використання реконструйованого об'єкта. Якщо такі інвестиції здійснювалися орендодавцем, то такі витрати приєднуються до первісної вартості операційної оренди.

Повернення об'єкта операційної оренди на підставі первинного облікового документа, підписаного особою, якій надано довіреність на одержання об'єкта, відображається орендодавцем лише відмітками в аналітичному обліку. Орендар на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» робить запис про повернення відповідного об'єкта необоротних активів із зазначенням вартості, зазначеної в угоді про операційну оренду.

Витрати на технічний нагляд, обслуговування і ремонт об'єкта фінансової оренди включаються до складу тих витрат, до яких включено амортизаційні відрахування з цього об'єкта (загальновиробничі, адміністративні), і до відповідного елемента витрат (матеріальні, оплата праці тощо).

Сума відсотків (доходу) відображається у тому періоді, за який вона справляється, орендарем у складі фінансових витрат (дебет субрахунку 952 «Інші фінансові витрати»), а орендодавцем — у складі фінансових доходів (кредит субрахунку 732 «Відсотки одержані»).

Орендарі об'єкт фінансової оренди зараховують на баланс (дебет рахунків 15 «Капітальні інвестиції» і 10 «Основні засоби») за найменшою на початок строку оренди вартістю: за справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів разових і за весь період оренди.

Орендодавці виручку від передання об'єкта у фінансову оренду, тобто саму вартість (кредит субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів») і довгострокову дебіторську заборгованість за об'єкт оренди (дебет субрахунку 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»), визначають і відображають на початку строку оренди за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Погашення дебіторської заборгованості відображається після одержання коштів або інших активів (при застосуванні інших форм розрахунків).

2.8 Інвентаризація основних засобів

Мета інвентаризації — забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів, до яких належать і основні засоби (далі — ОЗ). Під час такої операції перевіряється і документально підтверджується наявність, стан й оцінка ОЗ.

Перелік підстав, коли проведення інвентаризації ОЗ є обов'язковим:

1) перед складанням річної бухгалтерської звітності. Дата проведення інвентаризації — не раніше 1 жовтня звітного року. Зверніть увагу, що інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів ОЗ1 може проводитись один раз на три роки. Інші ОЗ підлягають звірянню не менше одного разу на рік.

2) при зміні матеріально відповідальних осіб. Дата проведення — на день приймання-передачі справ;

3) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування ОЗ. Дата проведення — на день встановлення таких фактів;

4) форс-мажорні обставини (у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха). Дата проведення — на день після закінчення явищ;

5) за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації.

Крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, її можна призначити при потребі за рішенням керівника чи власника.

Основними завданнями інвентаризації є:

1) виявлення фактичної наявності основних засобів;

2) установлення лишку або нестачі ОЗ шляхом зіставлення фактичної наявності з даними

бухгалтерського обліку;

3) перевірка правил утримання та експлуатації ОЗ;

4) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних засобів.

Крім того, під час інвентаризації інвентаризаційній комісії доведеться виявити застарілі активи, які можуть підлягати списанню (ліквідації). Звернути увагу на основні засоби, які не використовуються, відповідно можуть бути переведені на консервацію або продані.

При виявленні придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, комісією оформляється пропозиція про визначення їх справедливої та ліквідаційної вартості.

Під час інвентаризації перевіряється наявність документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, споруд, будівель, що підтверджують право власності підприємства на них, стан облікових реєстрів, технічних паспортів та іншої технічної документації, наявність документів на ОЗ, передані в оренду, на зберігання, у тимчасове користування. За відсутності цих документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

Отже, перед початком здійснення інвентаризації ОЗ інвентаризаційній комісії, що проводить такий захід, необхідно визначити такі об'єкти. До об'єктів, які підлягають інвентаризації, належать:

1) власні ОЗ, у т. ч. інвестиційна нерухомість та ОЗ, передані в оренду (що обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»);

2) ОЗ, отримані на умовах фінансового лізингу (що обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби»);

3) орендовані ОЗ, облік яких ведеться на позабалансових рахунках (аналіз рахунка 01 «Орендовані необоротні активи»);

4) незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи (аналіз дебетового сальдо рахунка 15 «Капітальні інвестиції»).

Документальне оформлення інвентаризації

Перед початком інвентаризації бухгалтерській службі підприємства доведеться підготувати оформлену раніше первинну документацію з обліку основних засобів, яка зберігається у бухгалтерії. Зокрема, документи, що склалися при введенні об'єкта в експлуатацію, — Акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1), Акти на списання основних засобів (форма №ОЗ-3), Інвентарна картка обліку основних засобів (форма №ОЗ-6). Не слід забувати про Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма №ОЗ-2).

Матеріально відповідальним особам треба підготувати Інвентарний список основних засобів (форма №ОЗ-9). Документ застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів за їх місцезнаходженням (місцем експлуатації). Дані цього документа повинні бути тотожними записам в Інвентарних картках обліку основних засобів (форма №ОЗ-6), що ведуться в бухгалтерії.

Проведення інвентаризації потребує складання інвентаризаційних (звір'яльних) відомостей, актів тощо. Зауважимо, що Інструкцією №69, якою керуються підприємства, визначено такі форми: Акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей, Книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій та Відомість результатів інвентаризації. Наведемо поетапне складання документів, керуючись згаданою інструкцією:

1) Інвентаризаційний опис основних засобів (додаток 1 до Інструкції №90). ОЗ записуються в описі під найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта. Наводяться дані про дату придбання чи спорудження не відображених у бухгалтерському обліку ОЗ. При виявленні придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, постійно діючою (робочою) інвентаризаційною комісією оформляється пропозиція про визначення їх справедливої та ліквідаційної вартості. Основні засоби, що непридатні до експлуатації і не підлягають відновленню, включаються до окремого Інвентаризаційного опису.

Після оформлення Інвентаризаційні описи основних засобів передаються в бухгалтерію для складання звір'яльної відомості результатів інвентаризації основних засобів;

2) Порівняльна відомість результатів інвентаризації ОЗ (додаток 2 до Інструкції №90). Для

визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства складає звіряльні відомості про ОЗ, щодо яких при інвентаризації встановлені відхилення від даних бухобліку. У звіряльних відомостях відображаються розходження між даними бухобліку і даними інвентаризаційних описів (актів), такі розбіжності відображаються у графі «Результати інвентаризації»;

3) протокол інвентаризаційної комісії. Цей документ заповнюється після закінчення інвентаризації. Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у протоколі. Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства;

5) рішення керівника про результати інвентаризації (оформляється наказом);

6) відображення в обліку даних інвентаризації бухгалтерською службою. Затверджені керівником результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року. У примітках до фінансової звітності наводяться відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій.

Як наслідок, за результатом проведеної інвентаризації треба врегулювати інвентаризаційні різниці та відобразити результати інвентаризації в обліку.

Наслідки проведення інвентаризації

Не виключено, що під час інвентаризації може бути встановлено факт невідображення в обліку зміни вартості ОЗ, яка пов'язана з ремонтом або демонтажем об'єкта. Наприклад, виконано роботи капітального характеру — здійснено прибудову нових приміщень або, навпаки, частково здійснено ліквідацію будівель (споруд), зміна вартості ОЗ не відображена в бухгалтерському обліку. Такі операції виявляються інвентаризаційною комісією і визначається сума підвищення або зниження первісної вартості об'єкта ОЗ. Дані про проведені зміни (збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта ОЗ) відображаються в Інвентаризаційному описі основних засобів.

Основні засоби, що непридатні до експлуатації і не підлягають відновленню, треба включати до окремого Інвентаризаційного опису основних засобів. Зазначається час введення в експлуатацію ОЗ та причин, що довели ці об'єкти до стану непридатності.

Якщо під час інвентаризації ОЗ виявлено недостачу, залишкова вартість списується у дебет субрахунка 976 «Списання необоротних активів» у кореспонденції з рахунком 10 «Основні засоби». Одночасно така сума відображається на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Зменшення суми на субрахунку 072 відображається після вирішення питання про винних осіб з одночасними записами за дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» у сумі, що належить до відшкодування винуватцями. У бухобліку об'єкт ОЗ перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його нестач. Складається «Акт списання основних засобів» (форма №ОЗ-3).

У майбутньому, якщо буде встановлено винну особу, то така особа відшкодовує виявлену суму нестачі,

При виявленні об'єктів ОЗ, які не взяті на облік (виявлені лишки), або записів про які немає в облікових регістрах, або зазначені неправильні дані, інвентаризаційна комісія повинна включити до Інвентаризаційного опису основних засобів відсутні або правильні відомості та технічні показники щодо цих ОЗ. Наприклад: про будівлі — вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), кількість поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

У бухгалтерському обліку оцінка об'єктів, що виявлені під час інвентаризації як не взяті на облік, здійснюється відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби». Фактично такі об'єкти визнаються як безоплатно отримані. Оцінка проводиться за дійсною (справедливою) вартістю, а знос слід визначити за фактичним технічним станом ОЗ, із оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Сформулюйте поняття «Основні засоби»?
2. За якими ознаками класифікують основні засоби в обліку?
3. Які види оцінки основних засобів Ви знаєте?
4. Коли необхідно переоцінити основні засоби?
5. Які методи нарахування амортизації Ви знаєте?
6. Як відображають в бухгалтерському обліку надходження основних засобів?
7. Як відображають у бухгалтерському обліку дооцінку основних засобів?
8. Як відображають у бухгалтерському обліку уцінку основних засобів?
9. Як відображають у бухгалтерському обліку подальшу уцінку основних засобів після їх дооцінки?
10. Як відображають у бухгалтерському обліку подальшу дооцінку основних засобів після їх уцінки?
11. Як відображають у бухгалтерському обліку ліквідацію основних засобів?
12. Як визнають і оцінюють необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу?
13. Як відображають в обліку операції з продажу основних засобів?
14. Як відобразити в бухгалтерському обліку витрати на ремонт основних засобів?
15. Які активи відносять до інших необоротних матеріальних активів?
16. Як нараховують амортизацію по об'єктах інших необоротних матеріальних активів?
17. Які методи амортизації можна застосовувати для малоцінних необоротних активів?
18. Як відображають в обліку нарахування амортизації основних засобів?
19. Як відображають в обліку об'єкти, що утримуються для продажу?
20. Як оцінюють об'єкти групи продажу на дату балансу?

Тести для самоперевірки

- 1. Для обліку необоротних активів, фінансових інвестицій призначений:**
 - а) журнал 4, відомості 4.1, 4.2, 4.3;
 - б) журнал 4, 7;
 - в) всі наведені відповіді правильні;
 - г) всі відповіді неправильні.
- 2. Амортизація — це:**
 - а) сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання;
 - б) систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації);
 - в) поступове віднесення затрат на придбання основних засобів на затрати виробництва в межах норм амортизаційних відрахувань;
 - г) всі відповіді неправильні.
- 3. Балансова вартість основних засобів — це:**
 - а) залишкова вартість;
 - б) первинна вартість;
 - в) справедлива вартість;
 - г) всі відповіді неправильні.
- 4. Суму дооцінки необоротних активів у Балансі відображають у статті:**
 - а) додатковий капітал;
 - б) статутний капітал;
 - в) інший додатковий капітал;
 - г) всі відповіді неправильні.
- 5. У статті Балансу «Основні засоби» наводиться:**
 - а) вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів;
 - б) вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію і придбання основних засобів;

- в) вартість діючих основних засобів;
- г) всі відповіді неправильні.

6. Яким чином підприємство повинно відобразити в обліку дохід, одержаний від реалізації основних засобів:

- а) Дт 70 Кт 79;
- б) Дт 31 Кт 742;
- в) Дт 31 Кт 79;
- г) Дт 36(377) Кт 742;

7. В якому випадку не змінюється первісна вартість основних засобів?

- а) передачі в операційну оренду;
- б) реконструкції;
- в) дооцінки;
- г) модернізації.

8. Яким записом відображаються в обліку безоплатно одержані основні засоби?

- а) Дт 10 Кт 631;
- б) Дт 631 Кт 424;
- в) Дт 15 Кт 631;
- г) Дт 152 Кт 424.

9. На якому рахунку визначається собівартість реалізованих необоротних активів?

- а) 972;
- б) 976;
- в) 90;
- г) 10.

10. Яким документом оформлюється ліквідація основних засобів?

- а) актом;
- б) накладною;
- в) рахунком-фактурою;
- г) інвентаризаційним описом.

11. Яким документом оформлюється зарахування необоротних активів на баланс підприємства?

- а) актом приймання-передачі;
- б) накладною;
- в) рахунком-фактурою;
- г) актом списання.

12. Яким записом відображається оприбуткування основних засобів, виявлених при інвентаризації, що раніше не були взяті на баланс?

- а) Дт 10 Кт 131;
- б) Дт 10 Кт 719;
- в) Дт 10 Кт 424;
- г) Дт 10 Кт 375.

13. На якому рахунку обліковуються прийняті в операційну оренду основні засоби?

- а) 01;
- б) 10;
- в) 02;
- г) 40.

14. Амортизація не нараховується на основні засоби, що знаходяться:

- а) у орендаря у фінансовій оренді;
- б) у власності підприємства;
- в) у орендодавця в операційній оренді;
- г) на консервації.

15. В якому документі аналітичного обліку відображається інформація про об'єкт основних засобів?

- а) інвентарній картці;
- б) описі інвентарних карток;
- в) інвентарному списку основних засобів;
- г) інвентарному опису.

16. На підставі якого документа об'єкт основних засобів вводиться в експлуатацію?

- а) Акта приймання-передачі основних засобів;
- б) інвентарного списку основних засобів;
- в) товарно-транспортної накладної;
- г) накладної.

17. Яким записом відображається в обліку передача основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства?

- а) Дт 10 Кт 14;
- б) Дт 976 Кт 10, Дт 131 Кт 10;
- в) Дт 14 Кт 10, Дт 131 Кт 10;
- г) Дт 14 Кт 733.

18. Вартість необоротних активів, яка амортизується, — це:

- а) первинна (переоцінена) вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості;
- б) залишкова вартість;
- в) залишкова вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості;
- г) ліквідаційна вартість за вирахуванням залишкової вартості.

19. Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методу:

- а) прямолінійного;
- б) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці;
- в) ефективної ставки відсотка;
- г) середньозваженої собівартості.

20. Яка з груп основних засобів не амортизується?

- а) земельні ділянки;
- б) транспортні засоби;
- в) багаторічні насадження;
- г) робоча і продуктивна худоба.

3 ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1. Визнання та класифікація нематеріальних активів.
2. Надходження та первісна оцінка нематеріальних активів.
3. Амортизація нематеріальних активів.
4. Переоцінка нематеріальних активів.
5. Вибуття нематеріальних активів.
6. Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у Примітках до фінансової звітності.

3.1 Визнання та класифікація нематеріальних активів

Відповідно до ПБО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Придбаний нематеріальний актив визнається підприємством і відображається в обліку та звітності, якщо він відповідає всім критеріям визнання:

1. Загальні критерії визнання активів:

- актив контролюється підприємством внаслідок минулих подій;
- існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;
- вартість активу може бути достовірно визначена.

2. Критерії визнання нематеріальних активів:

- немонетарний актив;
- не має матеріальної форми;
- може бути ідентифікований;
- утримується 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.

Нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені за балансом підприємства на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», а нематеріальні активи, які надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства і відображені на балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Такий підхід пояснюється додержанням принципу превалювання сутності над формою.

Для визнання нематеріальних активів, створених на підприємстві, відповідно до вимог ПБО 8 застосовуються додаткові критерії визнання:

1. Витрати на створення нематеріального активу класифікуються на етап досліджень та етап розробок.

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

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

2. Витрати на дослідження визнаються витратами під час їх здійснення. Якщо підприємство не може відокремити етап дослідження від етапу розробок у процесі створення нематеріального активу, тоді всі витрати розглядаються як витрати на дослідження.

3. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі (визнавати) за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає переліченим вище критеріям 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.

Відповідно до ПСБО 8 нематеріальні активи класифікуються:

- 121 «Права користування природними ресурсами» (надрами, водними, ландшафтними та іншими ресурсами природного середовища, геологічною, гідрографічною, метеорологічною та іншою інформацією про природне середовище та ін.);
- 122 «Права користування майном» (земельною ділянкою, будівлею, правом на оренду майна);
- 123 «Права на знаки для товарів і послуг» (торгові марки, товарні знаки, зареєстровані фірмові назви та ін.);
- 124 «Права на об'єкти промислової власності» (винаходи, моделі, зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, методи захисту від недобросовісної конкуренції);

- 125 «Авторські та суміжні з ними права» (авторські права на літературні, музичні, художні, скульптурні та інші твори, програми для ЕОМ, бази даних);
- 126 «Гудвіл» (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів чи зобов'язань на дату придбання);
- 127 «Інші нематеріальні активи» (право на певний вид діяльності - ліцензії, патенти, дозволи, використання економічних привілеїв).

3.2 Надходження та первісна оцінка нематеріальних активів

Відображення операцій з придбання (створення) нематеріальних активів наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Відображення операцій з придбання (створення) нематеріальних активів

Зміст операцій	Дт	Кт
Придбання нематеріальних активів з оплатою грошовими коштами	154	63
	127	154
	63	31
Створення нематеріальних активів власними силами	154	13, 20, 661, 65, 63, 91, 92
Введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів	12	154
Отримання нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу	46	40
	154	46
	124	154

3.3 Амортизація нематеріальних активів

За ПБО 8, усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання.

Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом. При цьому загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років.

Методи нарахування амортизації нематеріальних активів визначені у ПБО 7:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Бухгалтерські записи з нарахування амортизації є такими:

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Дебет 97 «Інші витрати»

Дебет 99 «Надзвичайні витрати»

Кредит 133 «Знос нематеріальних активів»

3.4 Переоцінка нематеріальних активів

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок.

У випадку, якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то:

- переоцінена залишкова вартість об'єкта дорівнює його справедливій вартості,
- переоцінена первісна вартість визначається додаванням справедливої вартості активу до

його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу.

3.5 Вибуття нематеріальних активів

Нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

Таблиця 3.2 - Відображення операцій з вибуття нематеріальних активів

Зміст операцій	Дт	Кт
Зносу нематеріального активу	133	12
Списання залишкової вартості нематеріального активу за непридатністю	976	12
		976
Продаж нематеріальних активів	943	12
Внесення нематеріальних активів до статутного капіталу	943	12
		14
Здійснено благодійний внесок нематеріальними активами	977	12

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

3.6 Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансової звітності

У Примітках до річної фінансової звітності за вимогами ПБО 8 наводиться інформація, яка пояснює облікову політику підприємства щодо визнання та оцінки нематеріальних активів за кожною групою активів:

- підхід до переоцінки нематеріальних активів (вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі);
- підхід до відображення витрат на дослідження і розробки;
- обрані методи амортизації та діапазон термінів корисної експлуатації.

Крім того, у Примітках щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації про створені підприємством нематеріальні активи наводиться така інформація:

- наявність та рух у звітному році;
- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок періоду;
- первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств;
- сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів у результаті переоцінки;
- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули;
- сума нарахованої амортизації;
- сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді;
- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу на кінець періоду;
- вартість нематеріальних активів, щодо яких існують обмеження прав власності;
- вартість нематеріальних активів, переданих у заставу;
- сума угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів;
- загальна сума витрат на дослідження і розробки, включена до складу витрат звітного періоду;
- первісна вартість, залишкова вартість і метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок коштів цільового фінансування.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Що включає первинна вартість придбаних шляхом обміну подібних нематеріальних активів?
2. Чи визнають нематеріальним активом витрати на дослідження, рекламу, підвищення ділової репутації?
3. Що включає первинна вартість придбаних шляхом обміну неподібними нематеріальними активами?
4. Коли переоцінюють первинну вартість необоротних активів?
5. Які методи застосовують при нарахуванні амортизації нематеріальних активів?
6. Що означає зменшення корисності нематеріальних активів?
7. Як в обліку відображають суму дооцінки нематеріальних активів?
8. Як в обліку відображають суму уцінки нематеріальних активів?
9. Протягом якого терміну нараховують амортизацію нематеріального активу?
10. Як в обліку відображають втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів?

Тести для самоперевірки

- 1. У якій оцінці нематеріальні активи включаються в валюту балансу?**
 - а) за залишковою вартістю;
 - б) за первісною вартістю;
 - в) на суму зносу;
 - г) за вартістю можливої реалізації.
- 2. Яким записом відображається в обліку безоплатно одержані нематеріальні активи?**
 - а) Дт 10 Кт 631;
 - б) Дт 631 Кт 424;
 - в) Дт І5 Кт 631;
 - г) Дт 125 Кт 424.
- 3. На якому рахунку визначається собівартість реалізованих нематеріальних активів?**
 - а) 972;
 - б) 976;
 - в) 90;
 - г) 10.
- 4. Яким документом оформлюється ліквідація нематеріальних активів?**
 - а) актом;
 - б) накладною;
 - в) рахунком-фактурою;
 - г) інвентаризаційним описом.
- 5. Яким документом оформлюється зарахування нематеріальних активів на баланс підприємства?**
 - а) актом приймання-передачі;
 - б) накладною;
 - в) рахунком-фактурою;
 - г) актом списання.
- 6. Як товариства відображають вартість безкоштовно переданих нематеріальних активів?**
 - а) Дт 901 Кт 12;
 - б) Дт 131 Кт 12;
 - в) Дт 972 Кт 12;
 - г) Дт 976 Кт 12.

7. Яким записом відображається оприбуткування нематеріальних активів, виявлених при інвентаризації, що раніше не були взяті на баланс?

- а) Дт 10 Кт 131;
- б) Дт 10 Кт 719;
- в) Дт 10 Кт 424;
- г) Дт 10 Кт 375.

8. Як впливає нарахування амортизації нематеріальних активів на затрати підприємства?

- а) збільшуються;
- б) зменшуються;
- в) залишаються без змін;
- г) збільшуються на 50 % зносу.

9. У якому документі аналітичного обліку відображається інформація про нематеріальні активи?

- а) інвентарній картці;
- б) описі інвентарних карток;
- в) інвентарному списку основних засобів;
- г) інвентарному описі.

10. Яким записом відображається в обліку передача нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства?

- а) Дт 12 Кт 14;
- б) Дт 976 Кт 12, Дт 131 Кт 12;
- в) Дт 14 Кт 12, Дт 131 Кт 12;
- г) Дт 14 Кт 733.

11. Вартість нематеріальних активів, яка амортизується, — це:

- а) первинна (переоцінена) вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості;
- б) залишкова вартість;
- в) залишкова вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості;
- г) ліквідаційна вартість за вирахуванням залишкової вартості.

12. Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням методу:

- а) прямолінійного;
- б) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці;
- в) ефективної ставки відсотка;
- г) середньозваженої собівартості.

13. Які з наведених витрат визнаються нематеріальним активом?

- а) вартість досліджень;
- б) вартість підготовки кадрів;
- в) вартість програми для ЕОМ;
- г) вартість видань.

14. Нарухування амортизації нематеріальних активів відображають записом:

- а) Дт 132 Кт 12;
- б) Дт 92 Кт 12;
- в) Дт 12 Кт 132;
- г) Дт 92 Кт 132.

15. Підприємство може здійснити переоцінку нематеріальних активів на дату балансу, якщо вони є морально застарілими:

- а) так;
- б) ні.

16. До якої класифікаційної групи нематеріальних активів необхідно включити придбану підприємством ліцензію на здійснення певної діяльності?

- а) права користування майном;
- б) права на об'єкти промислової власності;

- в) авторські та суміжні з ними права;
- г) інші нематеріальні активи.

17. «Нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів робіт, послуг), нових технологій тощо». Це визначення:

- а) нематеріального активу;
- б) позитивного гудвілу;
- в) негативного гудвілу;
- г) гудвілу.

18. Сукупність прав на захист від недобросовісної конкуренції належить до групи:

- а) права на знаки для товарів і послуг;
- б) права на знаки для товарів і послуг;
- в) права на об'єкти промислової власності;
- г) права користування майном.

19. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості:

- а) 4.3;
- б) 4.4;
- в) 5.7;
- г) 3.4.

20. Що з цього переліку не є складовою первісної вартості нематеріального активу?

- а) вартість придбання;
- б) митний збір (при імпорті);
- в) податки, що не підлягають відшкодуванню;
- г) витрати на рекламу, просування продукції на ринку.

4 ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1. Оцінка фінансових інвестицій
2. Облік довгострокових фінансових інвестицій.

4.1 Оцінка фінансових інвестицій

Критеріями визнання фінансових інвестицій (тобто інвестицій і їх відображення у фінансовій звітності) є загальні принципи визнання активів, оскільки фінансова інвестиція є таким же активом, як і запаси, основні засоби та ін.

Відповідно до пункту 10 П(С)БО 12 фінансові інвестиції визнаються активом і відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та відповідних статтях балансу за таких умов:

- очікується одержання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з їх використанням;

- їх оцінку можна достовірно визначити.

Придбані (отримані в будь-який інший спосіб) фінансові інвестиції, які не відповідають зазначеним умовам, не можуть бути відображені в балансі.

Є декілька видів оцінки цінних паперів: за номінальною вартістю (вартість, яка зазначена на бланку цінного папера); емісійною вартістю (ціна первинного розміщення цінного папера); курсовою (ринковою) вартістю; ліквідаційною вартістю; викупною вартістю (сума, яку сплачує акціонерне товариство за придбання власних акцій або у разі дострокового погашення облігацій); балансовою (книжковою) вартістю (вартість майна акціонерного товариства, створеного за рахунок власних джерел, поділена на кількість випущених акцій); обліковою вартістю (вартість, за якою цінні папери обліковуються на балансі підприємства на сьогодні).

Оцінка фінансових вкладень визначається їх видами:

- вкладення до статутного капіталу (купівля паю) іншим підприємством оцінюється в розмірі, встановленому засновницькими та іншими аналогічними документами;

- надані позики та грошові кошти, перераховані на депозит у банку, оцінюються в розмірі фактичної вартості грошових коштів;

- цінні папери, як правило, оцінюються в розмірі фактичних витрат для інвестора (витрат на купівлю цінних паперів, сплати комісійних винагород посередникам тощо), але, враховуючи специфіку обігу цінних паперів, їх оцінка залежить також від їх видів, терміну обігу та зміни ринкової вартості.

Оцінка інвестицій при придбанні

Основною оцінкою в організації інвестора при придбанні фінансових інвестицій та постановці їх на облік є оцінка цінних паперів за фактичною собівартістю (купівельною — ринковою вартістю цінних паперів, включаючи суми фактичних витрат підприємства на вкладення, витрати на сплату комісійних винагород посередникам тощо).

Фактичними витратами на придбання фінансових вкладень можуть бути: суми, що сплачуються згідно з договором продавцю; суми, що сплачуються спеціалізованим підприємствам, іншим підприємствам і особам за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням цінних паперів; винагороди, що сплачуються посередницьким організаціям, за участі яких придбані цінні папери; витрати на сплату відсотків за позиковими коштами, які використовуються на придбання цінних паперів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням цінних паперів. Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання.

Оцінка інвестицій на дату балансу

При складанні звітності застосовують такі методи оцінки: за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю і за методом участі в капіталі.

За справедливою вартістю відображаються всі інвестиції, крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі, а також інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо (з урахуванням зменшення корисності інвестицій).

За амортизованою собівартістю відображаються інвестиції, не призначені для продажу (друга група), вони включають інвестиції в боргові цінні папери та акції.

Як правило, інвестиції в боргові цінні папери придбаються з метою одержання доходу у вигляді відсотків і утримуються підприємством до погашення (інвестиції в облігації, векселі), тому такі інвестиції оцінюються за амортизованою собівартістю.

Якщо інвестицію придбано дешевше, то вона придбана з дисконтом, а якщо покупець заплатив суму, що перевищує номінальну вартість інвестицій, то він купив її з премією.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Ефективна ставка відсотка визначається шляхом ділення суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості погашення.

Метод участі в капіталі — метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Цей метод застосовується для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, якщо вони не утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання і ведуть діяльність в умовах, які обмежують здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

При складанні звіту довгострокові фінансові вкладення в акції та інші корпоративні права оцінюють залежно від частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування. Якщо вона становить менше ніж 25 % власного капіталу об'єкта інвестування, фінансові вкладення мають бути відображені в балансі за собівартістю або (у разі вкладення в ринкові цінні папери) за нижчою з двох оцінок — собівартістю або ринковою вартістю.

Оцінка фінансових інвестицій при вибутті

При вибутті (продажу, обміні тощо) цінних паперів можуть застосовуватися такі методи їх оцінки:

- за вартістю одиниці кожного цінного папера (або одного виду);
- за середньою вартістю;
- за вартістю перших за часом закупівель (метод ФІФО).

Як правило, метод оцінки ФІФО використовується підприємствами, що є професійними учасниками ринку цінних паперів. Поточні активи не повинні оцінюватися дорожче їхньої чистої вартості реалізації, що дорівнює сумі грошових коштів, які отримують підприємства після їх продажу, мінус витрати, необхідні для їх підготовки до продажу організації самого процесу продажу.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів у двох примірниках складається реєстр, який повинен містити такі обов'язкові реквізити: найменування емітента; номінальну вартість цінного папера; купівельну вартість; номер, серію тощо; загальну кількість; дату купівлі; дату продажу. Всі цінні папери описують у книзі обліку цінних паперів, яка повинна бути зброшурована, скріплена печаткою підприємства та підписами керівника і головного бухгалтера, сторінки пронумеровані. Виправлення в книгу можна вносити лише з дозволу керівника та головного бухгалтера із зазначенням дати виправлень.

На розрахунок премії або дисконту складається довідка бухгалтерії. Коли придбані підприємством акції, облігації або інші цінні папери передаються банку на тимчасове зберігання, то в регістрах аналітичного обліку посилаються на відповідний документ, який одержано з банку.

4.2 Облік довгострокових фінансових інвестицій.

Довгострокові фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше одного року.

Облік операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігацій державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

1. «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
2. «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
3. «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

При придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є ПКО чи виписка банку.

Сплата за придбані акції може проводитися не тільки шляхом перерахування грошових коштів, а й матеріальними цінностями, нематеріальними активами, основними засобами, що повинно бути обумовлено в договорі. Підставою для здійснення відповідних записів є документи, які підтверджують факт передачі об'єктів інвестором (акт приймання-передачі основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону тощо).

Підставою для оприбуткування депозитних сертифікатів і отримання відсотків є виписка банку з рахунків у банку з доданням виправданих документів.

Синтетичний облік довгострокових фінансових інвестицій ведуть у Журналі 4, а аналітичний облік у відомості 4.2 за видами цих інвестицій.

Облік інвестицій за методом участі в капіталі

Для відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із застосуванням методу участі в капіталі, призначено спеціальні рахунки (субрахунки), а саме:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»;
- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 96 «Втрати від участі в капіталі»;
- 42 «Додатковий капітал».

Субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери (статутний капітал) підприємств - пов'язаних осіб, створених на території країни та за кордоном.

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» необхідно узагальнювати інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отриманих інвестованими підприємствами прибутків.

На рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування завдяки збільшенню інвестованим підприємством свого додаткового капіталу.

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведуть облік втрат, пов'язаних зі зменшенням означеної частки інвестора внаслідок зазнаних інвестованими підприємствами збитків або зменшення їхнього власного капіталу через інші події.

На рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» та 96 «Втрати від участі в капіталі» запис здійснюється за субрахунком, що відповідає статусу інвестованого підприємства: асоційоване (1), спільне (2) або дочірнє (3).

На рахунку 42 «Додатковий капітал» запис здійснюється за субрахунком, що відповідає статті додаткового капіталу інвестованого підприємства, з якої відбувалося збільшення.

Таблиця 4.1 - Основні господарські операції з обліку інвестицій пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі

Зміст операцій	Дт	Кт
Придбання контрольного (блокувального) пакета акцій за кошти, або спрямування інвестицій в спільне підприємство у грошовій формі, достатніх, щоб справляти істотний вплив на його діяльність	141	311
Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	421
Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422
Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об'єкту інвестування	141	423
Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування в частині, еквівалентній вартості безоплатно отриманих необоротних активів	141	424
Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу	141	425
Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій, додаються до вартості інвестицій	141	685
Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721
Частка чистого прибутку спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	722
Частка чистого прибутку дочірнього підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	723

До наявного пакета акцій іншого підприємства придбається ще певна кількість акцій цього самого підприємства, достатня для того, щоб в сумі ці інвестиції були блокувальним пакетом. Таким чином, об'єкт інвестування перетворюється з непов'язаної сторони на пов'язану	141	143
Зниження частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування настільки, що частка, яка залишилася, не являє собою контрольний (блокувальний) пакет. Таким чином, об'єкт інвестування перетворюється з пов'язаної сторони на непов'язану	143	141
Нарахування доходів до отримання (наприклад, дивідендів або доходів від участі чистого прибутку об'єкта інвестування)	373	141
Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	46	41

Облік фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю

Метод оцінки фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю застосовують до інвестицій, які утримують на підприємстві до їх погашення. Такі інвестиції здійснюються, як правило, способом придбання цінних паперів - облігацій, казначейських зобов'язань та ощадних сертифікатів банку. Після закінчення терміну обігу інвестору буде повернута номінальна вартість придбаного цінного папера.

Отже, амортизована вартість інвестицій - це теперішня вартість боргових цінних паперів на момент їх погашення, приведена до номіналу.

У міжнародній практиці передбачено два методи амортизації — прямолінійний та метод ефективної ставки відсотків. У нашій країні перевага віддається останньому, як більш точному й методологічно правильному.

Амортизована собівартість визначається способом коригування первісної вартості на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Як зазначалося вище, дисконт (премія) виникає у разі відхилення ринкової вартості облігації від номіналу. Якщо інвестор сплачує більше номіналу, вважається, що боргові зобов'язання придбані з премією, якщо менше — з дисконтом.

Дисконт і премія амортизуються інвестором протягом періоду з дати придбання до дати погашення за методом ефективної ставки відсотка. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню.

Нарахування й отримання відсотків за придбаними облігаціями відображається в обліку власником таким чином:

1. Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;
Кт 732 «Відсотки одержані» — нарахування відсотків.
2. Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» — отримання відсотків.

Субрахунок 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» — це рахунок бухгалтерського обліку довгострокових позик і боргових цінних паперів підприємств, які завдяки основним (пайовим) вкладенням інвестор контролює або на діяльність яких справляє істотний вплив.

За дебетом субрахунку 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» відображається вартість придбаних у пов'язаних осіб довгострокових облігацій, а також надання їм необлігаційних позик у кореспонденції з рахунками коштів або розрахунків, за кредитом — їх вибуття, зниження вартості чи зменшення заборгованості, в кореспонденції з рахунками розрахунків. Довгострокові фінансові інвестиції на субрахунку 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» обліковуються за собівартістю або справедливою вартістю, а облігації — за амортизованою собівартістю.

Субрахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» — це рахунок бухгалтерського обліку довгострокових позик і боргових цінних паперів підприємств, які не є стосовно інвестора дочірніми, асоційованими або спільними. Тобто боргові цінні папери виражають позичання грошей. До них належать: комерційні (товарні) векселі, грошові й ощадні сертифікати, довгострокові та інші документально оформлені зобов'язання з терміном виконання понад один рік. Довгострокові фінансові інвестиції на субрахунку 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»

обліковуються за собівартістю або справедливою вартістю, а векселі та облігації — за амортизованою собівартістю.

Таблиця 4. 2 - Основні господарські операції з обліку інших інвестицій пов'язаним сторонам та інвестицій непов'язаним сторонам

Зміст операцій	Дт	Кт
Придбання довгострокових боргових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	311
Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	142	64
Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	142	733
Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе в разі, якщо зазначені інвестиції значилися в складі довгострокових до моменту погашення	311	142
Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	142
Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	142
Втрата фінансових інвестицій унаслідок надзвичайних подій	99	142
Придбання довгострокових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
Отримання короткострокового кредиту або позики у вигляді довгострокових боргових цінних паперів	143	60
Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе у разі, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	143	64
Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	143	733
Погашення довгострокових облігацій, векселів, наданих позик і повернення коштів з депозиту	311	143
Нарахування амортизації премії (на балансі власника облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	52	43
Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	71	43
Втрата фінансових інвестицій унаслідок надзвичайних подій	94	43

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Дайте визначення поняття «номінальна вартість»?
2. Що таке емісійна вартість?
3. Що таке курсова (ринкова) вартість?
4. Перерахуйте умови, за яких фінансові інвестиції визнаються активом.
5. Як оцінюються інвестиції при придбанні?
6. Як оцінюються інвестиції на дату балансу?
7. У чому сутність методу участі в капіталі?
8. Які методи оцінки цінних паперів використовують при їх вибутті (продажу, обміну)?
9. Назвіть методи оцінки цінних паперів, які застосовуються при складанні звітності?

10. За якими видами вкладень ведеться аналітичний облік фінансових інвестицій?

Тести для самоперевірки

1. Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на інші активи, то їх собівартість визначається за:

- а) справедливою вартістю цих активів;
- б) залишковою вартістю цих активів;
- в) первісною вартістю цих активів;
- г) немає правильної відповіді.

2. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за:

- а) собівартістю;
- б) первісною вартістю;
- в) залишковою вартістю;
- г) собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій.

3. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за:

- а) собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій;
- б) собівартістю;
- в) справедливою вартістю;
- г) амортизованою собівартістю.

4. Амортизована собівартість інвестицій визначається як різниця між:

- а) сумою амортизації премії за звітний період і вартістю інвестицій на попередню дату;
- б) вартістю інвестицій за звітний період і сумою амортизації на попередню дату;
- в) вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації за звітний період;
- г) немає правильної відповіді.

5. Сума амортизації дисконту визначається як:

а) різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період;

- б) різниця між номінальною сумою відсотка і сумою відсотка за ефективною ставкою;
- в) добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективною ставки відсотка;
- г) немає правильної відповіді.

6. Собівартість фінансової інвестиції складається з:

а) ціни її придбання;

б) комерційних винагород, мита;

в) податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням фінансових інвестицій;

г) усіх вищеперерахованих відповідей.

7. Витрати, які відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, називаються:

- а) витратами від корисності фінансових інвестицій;
- б) витратами від збільшення корисності фінансових інвестицій;
- в) всі вищеперераховані варіанти правильні;
- г) немає правильної відповіді.

8. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується інвестором протягом періоду:

- а) з дати придбання;
- б) з дати придбання до погашення за методом ефективною ставки відсотка;
- в) з дати погашення;
- г) немає правильної відповіді.

9. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначаються:

- а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- б) П(С)БО 10;
- в) П(С)БО 12;
- г) П(С)БО 11.

10. Господарську операцію, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно, називають:

- а) інвестицією;
- б) вкладеннями;
- в) капітальними вкладеннями;
- г) фінансовими інвестиціями.

11. Фінансові інвестиції включають:

- а) вкладання до статутного капіталу інших підприємств;
- б) придбання цінних паперів;
- в) надання позик іншим фізичним та юридичним особам та переведення грошових коштів на депозит;
- г) усі наведені варіанти правильні.

12. За терміном інвестиції поділяються на:

- а) середньострокові та довгострокові;
- б) короткострокові та довгострокові;
- в) до року і більше року;
- г) короткострокові і середньострокові.

13. Господарську операцію, яка передбачає здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу, отриманого від інвестиційних операцій, називають:

- а) фінансуванням;
- б) реінвестицією;
- в) інвестицією;
- г) позикою.

14. Господарську операцію, яка передбачає придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку, називають:

- а) прямою інвестицією;
- б) реінвестицією;
- в) портфельною інвестицією;
- г) короткостроковою інвестицією.

15. При придбанні фінансові інвестиції відображаються в обліку за:

- а) емісійною вартістю;
- б) амортизаційною вартістю;
- в) фактичною собівартістю;
- г) номінальною вартістю.

16. При вибутті цінні папери оцінюються за методами:

- а) ідентифікованої собівартості;
- б) фіфо;
- в) середньозваженої собівартості;
- г) усі варіанти правильні.

17. Види цінних паперів:

- а) акції і облігації;
- б) казначейські зобов'язання та депозитні сертифікати;
- в) акції, облігації, векселі, чеки;
- г) акції, облігації, казначейські зобов'язання та депозитні сертифікати.

18. Види оцінки цінних паперів:

- а) номінальна, емісійна та ринкова;
- б) ліквідаційна та викупна;

- в) балансова та облікова;
- г) усі наведені варіанти правильні.

19. Облік наявності та руху довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств тощо ведеться на рахунку:

- а) 33;
- в) 35;
- в) 46;
- г) 14.

20. Аналітичний облік по рахунку 14 ведеться:

- а) за валютою розрахунків;
- б) за видами фінансових інвестицій та об'єктами інвестування;
- в) за видами цінних паперів;
- г) за видами діяльності.

5 ОБЛІК ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1. Поняття поточних фінансових інвестицій.
2. Характеристика рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій та відображення операцій з ними.

5.1 Поняття поточних фінансових інвестицій

Поточні фінансові інвестиції - інвестиції на строк, який не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Еквіваленти грошових коштів - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості. До еквівалентів грошових коштів відносяться інвестиції зі строком погашення не більше трьох місяців з дати придбання. Інвестиції в акції інших підприємств не відносяться до грошових еквівалентів, за винятком тих випадків, коли вони за своєю сутністю ідентичні грошовим коштам.

Акція - це безстроковий цінний папір, який засвідчує внесок до статутного капіталу акціонерного товариства та дає право на отримання частини доходу акціонерного товариства у вигляді дивідендів, а також на участь в управлінні товариством.

Розрізняють *привілейовані* та *прості* (звичайні) акції. Від звичайної акції привілейована відрізняється тим, що сума дивідендів за нею фіксована та складає визначений відсоток від номінальної вартості акції, тобто не залежить від отриманого прибутку підприємства. Величина дивідендів за звичайними акціями нефіксована та залежить від отриманого прибутку і рішення зборів акціонерів. При ліквідації підприємства власник привілейованої акції має переважне право у відношенні до держателя звичайних акцій на отримання частини майна акціонерного товариства відповідно до своєї частки в майні підприємства, вираженою кількістю акцій. У випадку недостатності прибутку виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок фондів підприємства.

Облігація - це цінний папір, який засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому термін, з виплатою фіксованого відсотку, якщо інше не передбачено умовами випуску.

Облігації можуть випускатися як Урядом та місцевими органами влади, так і окремими підприємствами.

Облігації можуть бути як *іменними*, так і *на пред'явника*, *процентними* та *безпроцентними (цільовими)*, що вільно обертуються на ринку і з обмеженим обігом. За формою виплати доходу облігації поділяються на: *облігації з фіксованою купонною ставкою*, *з плаваючою купонною ставкою та безкупонні*.

Безкупонні облігації реалізуються фізичними та юридичними особами на добровільних засадах за ціною, яка нижче їх номінальної вартості. Різниця між ціною придбання і

номінальною вартістю облігацій, яка відшкодовується власнику при погашенні, становить дохід з облігацій.

Казначейські зобов'язання - вид цінних паперів на пред'явника, що засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету та дають право на отримання фінансового доходу.

Особливим видом є *казначейські векселі* - векселі, які видаються за рахунок фінансування витрат державного бюджету (за винятком витрат на оплату праці та інших грошових виплат населенню) за згодою відповідного отримувача коштів із державного бюджету.

Векселедавцем і платником за казначейськими вексями, які випущені для фінансування витрат державного бюджету, виступає Головне управління Державного казначейства, яке щомісячно публікує інформацію про умови випуску та погашення казначейських векселів.

Казначейські векселі можуть використовуватися з метою:

- погашення кредиторської заборгованості (за згодою відповідних кредиторів);
- продажу юридичним особам-резидентам;
- застави з метою забезпечення зобов'язань перед резидентами згідно із законодавством про заставу;
- зарахування в оплату податків до державного бюджету за бажанням власника векселя.

Депозитний сертифікат - це свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право вкладника (тільки юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску та відсотків за ним. Він повинен відповідати наступним умовам: обмежений строк інвестиції (граничний - 1 рік); гарантована величина доходу на інвестицію (як правило, у відсотках від суми інвестиції).

Депозитні сертифікати може випускати тільки банк у письмовій формі, вони не можуть бути розрахунковим або платіжним засобом за товари та послуги, виконання зобов'язань за сертифікатами можливе лише в грошовій формі; вони не випускаються без повної передоплати їх номінальної вартості, суворо формалізовані та передбачають заповнення всіх обов'язкових реквізитів (відсутність хоча б одного з них робить сертифікат недійсним).

5.2 Характеристика рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій та відображення операцій з ними

Облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має наступні субрахунки:

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

За дебетом рахунку відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів і поточних фінансових інвестицій, за кредитом - зменшення їх вартості та вибуття.

Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Відображення операцій з придбання (надходження) фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку наведено в таблиці 5.1.

Витрати, понесені при придбанні фінансових інвестицій (сплата комісійних, податків, зборів, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції), які включаються до первісної вартості цих інвестицій, відображаються за дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» та за кредитом відповідних рахунків (розрахунків з кредиторами, бюджетом тощо).

Сума зменшення балансової вартості фінансових інвестицій, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, за рахунок зменшення корисності відображається у складі інших витрат.

Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, які обліковуються за амортизованою собівартістю

Д-т 35 «Поточні фінансові інвестиції»,

К-т 733 «Інші доходи від фінансових операцій» - на суму амортизації дисконту.

Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, які відображаються за справедливою вартістю (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі)

відносяться до інших доходів:

Д-т 35 «Поточні фінансові інвестиції»,

К-т 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» - на суму дооцінки;

зменшення - у складі інших витрат:

Д-т 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»,

К-т 35 «Поточні фінансові інвестиції» - на різницю між первісною і справедливою вартістю.

Таблиця 5.1 - Типова кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Придбання в обмін на інші необоротні активи	35	184
За грошові кошти	35	30, 31
Одержання фінансових інвестицій як внеску до статутного	35	46
Надходження в погашення дебіторської заборгованості	35	36, 37
Придбання в кредит	35	63
За рахунок позик	35	50, 60

Реалізація поточних фінансових інвестицій в обліку відображається наступним чином (табл. 5.2).

Таблиця 5.2 - Реалізація поточних фінансових інвестицій

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	741
Відображено собівартість інвестицій, яка дорівнює справедливій вартості на дату складання звітності	971	35
Списано на збитки, понесені в результаті надзвичайних подій, вартість фінансових інвестицій	99	35

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які інвестиції вважають довгостроковими, а які поточними?
2. Як визначається собівартість інвестиції залежно від способу придбання?
3. Який склад первинної вартості фінансової інвестиції?
4. За якими оцінками може оцінюватися фінансова інвестиція на дату балансу?
5. Коли визнають дохід від дивідендів?
6. Як відображаються в обліку поточні фінансові інвестиції за справедливою вартістю?
7. Як відображають в обліку поточні фінансові інвестиції за собівартістю з урахуванням зменшення корисності?
8. Як визначають амортизаційну собівартість фінансової інвестиції?
9. Як визначають ефективну ставку відсотка?
10. Який порядок обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі?

Тести для самоперевірки

1. Інвестиції — це ...

- а) ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких приведе до отримання економічних вигід у майбутньому;
- б) грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

в) зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

г) новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентно спроможні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери.

2. У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають:

а) фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент;

б) фінансові інвестиції на період більше одного року, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент;

в) короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

3. Фінансові вкладення здійснюють з метою:

а) отримання доходу;

б) виявлення впливу на діяльність підприємства, що інвестується;

в) отримання податкових пільг за інвестиціями.

г) всі наведені варіанти відповідей вірні.

4. До еквівалентів грошових коштів відносять високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів та:

а) строк погашення яких не перевищує 5 місяців;

б) строк погашення яких на дату балансу не перевищує 3 місяців;

в) початковий строк погашення яких не перевищує 3 місяців;

г) немає правильної відповіді.

5. Поточні фінансові інвестиції відображаються у складі оборотних активів за справедливою вартістю:

а) для кожної інвестиції окремо;

б) для усього інвестиційного портфеля;

в) для інвестицій, згрупованих за строком придбання;

г) немає правильної відповіді.

6. Сума зменшення балансової вартості короткострокових фінансових інвестицій відображається у складі:

а) витрат від участі в капіталі;

б) інших витрат;

в) інших операційних витрат;

г) немає правильної відповіді.

7. До фінансових інвестицій, що надають право власності, належать:

а) боргові цінні папери.

б) довгострокові векселі.

в) внески до статутного капіталу;

г) немає правильної відповіді.

8. Фінансові інвестиції в боргові цінні папери в момент погашення відображаються в обліку за:

а) фактичною собівартістю;

б) справедливою вартістю;

в) номінальною вартістю;

г) немає правильної відповіді.

9. Заповнити пропущене місце правильною відповіддю: «... — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості»:

а) грошові кошти;

б) еквіваленти грошових коштів;

- в) запаси;
- г) інвестиції.

10. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначаються:

- а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- б) П(С)БО 10;
- в) П(С)БО 12;
- г) П(С)БО 11.

11. Заповнити пропущене місце правильною відповіддю: «... — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів), зростання вартості капіталу або інше для інвестора»:

- а) запаси;
- б) фінансові інвестиції;
- в) основні засоби;
- г) дебіторська заборгованість.

12. За видами фінансові інвестиції поділяються на:

- а) вкладання до статутного капіталу інших підприємств;
- б) придбання цінних паперів;
- в) надання позик іншим фізичним та юридичним особам та переведення грошових коштів на депозит;

г) усі наведені варіанти правильні.

13. За терміном фінансові інвестиції поділяються на:

- а) середньострокові та довгострокові;
- б) короткострокові та довгострокові;
- в) до року і більше року;
- г) короткострокові і середньострокові.

14. Короткострокові фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості, — це:

- а) поточні фінансові інвестиції;
- б) фінансові вкладення;
- в) еквіваленти грошових коштів;
- г) довгострокові фінансові інвестиції.

15. Види цінних паперів:

- а) акції і облігації;
- б) казначейські зобов'язання та депозитні сертифікати;
- в) акції, облігації, векселі, чеки;
- г) акції, облігації, казначейські зобов'язання та депозитні сертифікати.

16. Види оцінки цінних паперів:

- а) номінальна, емісійна та ринкова;
- б) ліквідаційна та викупна;
- в) балансова та облікова;
- г) усі наведені варіанти правильні.

17. Джерелами здійснення фінансових інвестицій є:

- а) власні та залучені;
- б) кошти резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та кредитів банку;
- в) власні;
- г) залучені.

18. Облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів ведеться на рахунку:

- а) 33;
- б) 35;
- в) 46;

г) 77.

19. Аналітичний облік по рахунку 35 ведеться:

- а) за валютою розрахунків;
- б) за видами фінансових інвестицій;
- в) за видами цінних паперів;
- г) за видами діяльності.

20. Регістром синтетичного обліку поточних фінансових інвестицій є:

- а) ж/о 4 та в-4.1;
- б) ж/о 3 та в-3.3;
- в) матеріальний звіт;
- г) ж/о 4 та в-4.2.

6 ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1. Виробничі запаси та документування господарських операцій з ними.
2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів. Облік транспортно – заготівельні витрати.
3. Переоцінка та вибуття (списання) виробничих запасів.
4. Первинні документи з обліку запасів
5. Відображення операцій з руху виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку.
6. Економічна суть малоцінних та швидкозношуваних предметів та відображення в обліку операцій з ними.

6.1 Виробничі запаси та документування господарських операцій з ними

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

Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є складним процесом.

Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності.

Відпуск виробничих запасів до комор цехів вважається внутрішнім переміщенням запасів. Під відпуском у виробництво розуміють відпуск виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг.

При відпуску запасів у виробництво необхідно, дотримуватись наступних вимог:

- 1) запаси повинні обліковуватись за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- 2) відпуск запасів, як правило, повинен здійснюватися у межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;
- 3) з головним бухгалтером повинні узгоджуватися списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Ці дані повинні бути доведені до працівників складів (комор). Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб.

Документи, призначені для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського й оперативного (складського) обліку.

На документи з оприбуткування товарно-виробничих запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, - реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані:

- період, за який складено реєстр (тиждень, декада, місяць);
- назва документів, за якими складено реєстр;
- номери документів та їх загальна кількість;
- підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

6.2 Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів. Облік транспортно - заготівельних витрат

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів Планом рахунків передбачено рахунок 20 "Виробничі запаси" з відповідними субрахунками.

На субрахунку 201 "Сировина й матеріали" ведеться облік наявності руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, а також допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб (забудовники облік будівельних матеріалів ведуть на субрахунку 205 "Будівельні матеріали").

Сировина - добути, вирощені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки і призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали - придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу і управління. Матеріали умовно можна поділити на основні та допоміжні.

Основні матеріали - це матеріали, які становлять основу продукту виробництва.

Допоміжні матеріали - матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва й управління.

Цей поділ має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції.

До групи допоміжних матеріалів у зв'язку з особливістю використання окремо виділяють паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини.

На субрахунку 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби" ведуть облік наявності і руху купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, придбаних підприємствами для виробництва продукції; конструкцій і деталей (металевих, дерев'яних, залізобетонних тощо), що використовуються підрядними будівельними організаціями під час виконання будівельно-монтажних та ремонтних робіт; спеціальне обладнання, інструменти, пристрої тощо, які використовують науково-дослідні та конструкторські організації та ін.

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

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби - придбані на стороні оборотні матеріальні активи, призначені для використання у власному виробництві як матеріальна основа або необхідний додаток до матеріальної складової майбутнього продукту цього виробництва.

Вироби, придбані для додаткового комплектування готової продукції, не включаються до її собівартості. Обладнання і пристрої загального призначення обліковуються на рахунках 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи" або 22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети".

Субрахунок 203 "Паливо" призначений для обліку твердого і рідкого палива (нафтопродукти), що використовується для технологічних потреб виробництва, роботи автотранспорту, опалення приміщень тощо, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ. Паливо виділяють в окрему групу з огляду на його велике економічне значення та специфіку споживання.

На субрахунку 204 "Тара й тарні матеріали" ведуть облік усіх видів тари, а також тарних матеріалів, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (за винятком матеріалів, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, суден, барж з метою забезпечення збереження вантажу при перевезенні, облік яких ведеться на субрахунку 201 "Сировина й матеріали").

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

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

До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробки тощо). Транспортно-заготівельні витрати - це затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. № 246)

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" підприємства-забудовники ведуть облік будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, а також обладнання, що потребує монтажу. Будівельні матеріали – це матеріальні активи, призначені для використання в капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом.

Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, транспортних засобів, будівельних машин і механізмів, сільськогосподарських машин та інвентарю, виробничого інвентарю та інструментів тощо відображаються на рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Устаткування і будівельні матеріали, передані підрядній організації для виконання робіт, після підтвердження їх використання списуються з кредиту цього субрахунку на дебет рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

На субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" підприємства ведуть облік матеріалів, які передані підприємствам-переробникам для виготовлення продукції і включаються до її собівартості.

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

На субрахунку 207 "Запасні частини" ведуть облік придбаних і виготовлених запасних частин, вузлів і деталей, призначених для проведення ремонту, заміни зношених частин обладнання і транспортних засобів, а також автомобільних шин, обмінного фонду двигунів, вузлів і агрегатів, що створюються в ремонтних підприємствах та підрозділах.

Запасні частини – це оборотні матеріальні активи, призначені для використання під час проведення ремонту, реконструкції, модернізації обладнання і машин (в тому числі транспортних

засобів), ремонту обладнання і машин за замовленнями сторонніх осіб і для використання з метою гарантійного ремонту таких засобів.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля і включені в його інвентарну вартість, обліковуються в складі основних засобів. Аналітичний облік обмінного фонду машин, вузлів та агрегатів ведеться за групами: придатні для експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті.

На субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" ведуть облік мінеральних добрив; отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських рослин, біопрепаратів та медикаментів для тварин; кормів тварин (власного виробництва і купованих); насіння і саджанців для посіву і висаджування.

Матеріали сільськогосподарського призначення – це виробничі запаси сільськогосподарського підприємства або підприємства, що займається вирощуванням продукції сільського господарства в межах своєї звичайної діяльності.

На субрахунку 209 "Інші матеріали" ведуть облік відходів виробництва, непоправного браку, зношених шин, металобрухту та інших матеріальних цінностей, оприбуткованих за ціною можливого використання або реалізації.

Зворотні відходи виробництва - це залишки, що утворились в процесі переробки сировини і матеріалів, та які повністю або частково втратили споживчі якості (тирса, стружка тощо).

Приймання матеріалів, що надійшли на склад підприємства, здійснюється на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20) або оформляється прибутковим ордером (ф. № М-4), якщо під час приймання виявлені розходження між фактичною кількістю матеріальних цінностей, що надійшли, і кількістю, вказаною у накладній. При цьому недостача (псування) матеріальних цінностей, виявлена при прийманні їх від залізниці (порту), оформляється комерційним актом, а при прийманні їх на складі - приймальним актом.

Ці акти є підставою для пред'явлення претензії винуватцю недостачі (або псування) матеріальних цінностей (транспортній організації) постачальнику - у разі недовантаження або неправильної упаковки (затарення), що послужило причиною псування цінностей при перевезенні.

Матеріали, доставлені автотранспортом, прибуткуються на підставі товарно-транспортних накладних (ф. № І-ТН, № І-ТН спирт). Приймання матеріалів від своїх цехів та інших підрозділів (невикористані матеріали, відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), непоправний брак, матеріальні цінності від списання основних засобів або малоцінних і швидкозношуваних предметів, зношені шини та утильна гума тощо) здійснюється за накладною, яка виписується цехом-здавальником або Іншим підрозділом.

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Деталізація аналітичного обліку виробничих запасів обумовлена:

- 1) наявністю великої кількості складів для їх зберігання;
- 2) значною їх номенклатурою;
- 3) складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо.

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

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника.

У разі наявності транспортних витрат і витрат, пов'язаних із доведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, рахунки за якими надходять пізніше, доречно відкрити аналітичний рахунок «Транспортно – заготівельні витрати» до відповідного рахунка запасів. На дату здійснення операції по дебету відображають всі понесені транспортні

витрати і витрати з доведенням запасів до стану, придатного для реалізації, по кредиту – списують на собівартість реалізованих запасів на підставі середнього відсотка транспортно – заготівельні витрати.

Транспортно – заготівельні витрати можуть бути включені до собівартості придбаних запасів.

Якщо транспортні витрати, які пов'язані з придбанням, є несуттєвими, то суму цих витрат доцільно відразу відносити на собівартість реалізованих запасів у невиробничій сфері, на загально виробничі витрати – у виробничій галузі.

6.3 Переоцінка та вибуття (списання) виробничих запасів

Відповідно до П(С)БО 9 запаси відображаються в обліку за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Уцінювати запаси необхідно, якщо вони:

- морально чи фізично застаріли,
- втратили свою первісну вартість.

Уцінювати запаси потрібно до чистої вартості реалізації. Чиста вартість реалізації – це очікувана ціна реалізації при звичайній діяльності підприємства.

Дооцінка запасів вище їх балансової вартості не допускається. Відповідно до Положення „Про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей», затвердженого наказом Міністерства економіки України і Міністерства фінансів України від 15 грудня 1999 р, № 149/300 уцінка товарів і продукції проводиться у випадках, коли:

- продукція залежалась (не має збуту більше трьох місяців) і не користується попитом у споживачів;
- продукція та товари частково втратили свою первісну якість;
- надлишки товарно-матеріальних цінностей, що більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоцільно за відсутності попиту на неї.

Для виявлення товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, та проведення їх уцінки керівник (власник) підприємства затверджує комісію, до складу якої входять спеціалісти підприємства, обізнані з кон'юктурою і попитом на ринку. Переліки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці і містяться в описі-акті, подаються на розгляд керівнику (власнику) підприємства для прийняття рішення. Затверджені описи-акти передаються: перший примірник - бухгалтерській службі; другий примірник - матеріально відповідальній особі. Результати уцінки відображаються у тому місяці, у якому було складено опис-акт уцінки. Уцінені товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності повинні бути перемарковані.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації і вартість повністю втрачених (зіпсованих або таких, що не вистачає) запасів, списується на витрати звітного періоду з відображенням зазначеної вартості в позабалансовому обліку на рахунок 072 „Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У випадку підвищення ціни на раніше уцінені запаси їхня балансова вартість зростає на відповідну суму, але не вище попереднього рівня ціни. При цьому списується сума уцінки з 072 рахунку.

Списання виробничих запасів з балансу може відбуватися внаслідок:

- відпуску у виробництво;
- реалізації;
- списання в результаті невідповідності критеріям активу;
- списання у зв'язку із псуванням, розкраданням;
- списання внаслідок надзвичайних подій;

- списання внаслідок передачі до статутного капіталу іншого підприємства;
- обміну на інші активи.

Згідно з П(С)БО 9 „Запаси» на підприємстві можна використовувати один із шести методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Різноманітні та різнотипні запаси не заборонено обліковувати різними методами, але належить аргументовано підтвердити відмінність в умовах їх використання. Слід мати на увазі, що у разі зміни специфіки господарської діяльності можлива зміна облікової політики, яка може проявлятися у зміні методів оцінки запасів при їх списанні.

Оцінка запасів проводиться за одним з таких методів:

- собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO або ФІФО);
- середньозваженою собівартістю;
- цінами продажу;
- нормативних витрат;
- ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Використання методу FIFO ґрунтується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, першими і вибувають. Отже, вартість запасів на кінець звітного періоду відображається фактично за вартістю останніх за часом придбань.

Перевагою застосування методу FIFO є його простота, а також відображення в балансі суми запасів, яка приблизно збігається з їх ринковою вартістю.

Недоліком цього методу є невиправдане завищення прибутку (при зростанні цін),

Тому застосування методу FIFO в умовах зростання цін сприятиме зростанню податку на прибуток. Проте і в цьому випадку можна знайти позитивний момент при отриманні позики або при залученні інвестицій.

Метод середньозваженої собівартості

Цей метод дуже поширений. Суть його полягає в тому, що при різних цінах на запаси визначається середня ціна, за якою потім списується собівартість запасів.

При цьому визначають суму кількості одиниць запасів на початок звітного періоду та їх вартість і одиниць запасів, придбаних протягом звітного періоду, та їх вартість. Далі сума добутків кількості таких запасів та їх вартостей ділиться на кількість запасів, що в результаті дає нам середньозважену собівартість одиниці запасу на кінець періоду.

Метод оцінки за цінами продажу

Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні середнього відсотка торговельних націнок. Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси» цей метод застосовують підприємства, які мають значну і змінювану номенклатуру товарів з приблизно однаковою рівнем торгової націнки. Метод за цінами продажу може успішно застосовуватися окремо до кожної групи товарів з приблизно однаковою націнкою. Для кожної групи товарів буде обчислюватися окремий відсоток торгової націнки.

Для обліку торгової націнки планом рахунків передбачено пасивний субрахунок 285 „Торгова націнка». За кредитом субрахунка 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання) Списання за розрахунками суми торгової націнки за реалізовані товари відображається за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

При використанні методу ціни продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки.

Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажною (роздрібною) вартості залишку товарів отриманих у звітному місяці товарів.

Метод нормативних витрат

В основному метод нормативних витрат призначений для серійного промислового виробництва. Суть його полягає в тому, що запаси, як правило, оцінюються в балансі за нормативною собівартістю, яка складається з суми нормативних і витрат на одиницю виробу. Ці витрати плануються підприємством, регулярно; перевіряються і змінюються для максимального наближення їх до фактичних. Точний термін перегляду норм витрат законодавством не встановлений, він визначається підприємством самостійно. Відхилення від встановлених нормативів обліковують на окремих регулюючих рахунках.

Метод ідентифікованої собівартості

Метод ідентифікованої собівартості застосовується щодо тих видів виробничих запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень і проектів значної вартості, а також стосовно тих видів запасів, що вони не замінюють один одного. Застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів. В результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використає підприємство, прибуток буде змінюватись відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Активи відображаються в Балансі за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується одержання в майбутньому економічних вигод від їх використання. Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в балансі у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог, включаються до складу витрат періоду у Звіті про фінансові результати.

Запаси можуть бути списані з балансу внаслідок надзвичайних подій (стихійних лих, землетрусів, повеней та ін.). Окрім того, до складу надзвичайних витрат відносять прямі витрати, здійснені підприємством слідом для запобігання цим подіям або (коли вони сталися) для ліквідації їх наслідків. До таких витрат відносять заробітну плату працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, використані матеріали, оплату послуг сторонніх організацій та інші витрати.

При списанні товарно-матеріальних цінностей внаслідок надзвичайних подій ПДВ не „сторнується», якщо підприємство має відповідно оформлені документи, що потверджують ці події.

При передачі запасів як внеску до статутного фонду іншого підприємства підприємством-учасником відображається в обліку здійснення інвестиції. При цьому внесок запасів до статутного фонду іншого підприємства, на відміну від внеску необоротних активів, є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

6.4 Первинні документи з обліку запасів.

Форма М-1 використовується для обліку і контролю за надходженням і оприбуткуванням усіх запасів, що надійшли на підприємство. Керівник підприємства призначає відповідального за ведення даного журналу працівника підприємства. Як правило, це працівник відділу постачання або бухгалтерії підприємства. Працівник здійснює записи у форму М-1 в міру надходження запасів на склад підприємства. Підставою для такого запису є “Прибутковий ордер” М-4, “Акт про приймання матеріалів” або “Товарно-транспортна накладна” 1-ТН. У графі “Примітки”, як правило, відображають дані щодо оплати відповідних рахунків, відмову від акцепту або суму часткового акцепту тощо.

Форми М-2, М-2б “Довіреність” – письмове повноваження, що видається одною особою іншій для представництва перед третіми особами. Оскільки довіреність відноситься до документів суворої звітності, у чинному законодавстві передбачені такі вимоги щодо її оформлення:

1. Всі реквізити довіреності повинні бути заповнені.
2. Не заповнені рядки довіреності прокреслюють.
3. Перелік цінностей у бланку наводять обов'язково із зазначенням назви і кількості цінностей для одержання.
4. Довіреність повинна бути підписана керівником і головним бухгалтером.

Виписану довіреність реєструють у журналі. Цей журнал повинен бути пронумерований, прошнурований і скріплений печаткою, підписами керівника та головного бухгалтера.

Форма М-4 використовується для оприбуткування запасів, які надходять, як правило, на центральний склад підприємства. Запаси надходять від постачальників або підрядників, юридичних або фізичних осіб, від підзвітних осіб, від виробничих підрозділів підприємства, включаючи продукцію власного виробництва, тощо.

“Прибутковий ордер” складається в одному примірнику, матеріально-відповідальною особою підприємства (комірником) у день надходження цінностей і залишається у нього до моменту передачі в бухгалтерію підприємства за “Реєстром № ... приймання-здачі документів” М-13.

Загальновідомо, що на практиці “Прибутковий ордер” оформляється, як правило, у двох, а то й у трьох примірниках під “копірку”. Перший примірник – запишається у матеріально-відповідальній особі підприємства (комірника) до моменту передачі його в бухгалтерію підприємства, а другий видається особі, яка доставила і здала запаси на склад. Третій примірник, як правило, залишається у матеріально-відповідальній особі підприємства (комірника) і в бухгалтерію не передається. Причина такого відступу від передбаченого порядку полягає, передусім, у бажанні матеріально-відповідальних осіб підстрахувати себе від можливого розкрадання, псування або втрати первинних документів.

При отриманні запасів безпосередньо від постачальників, довезеним їхнім транспортом або транспортом сторонньої організації безпосередньо на склади підприємства, “Прибутковий ордер” не оформляється, оскільки документом, що оформляє надходження запасів на склад підприємства, у цьому разі є “Товаротранспортна накладна”.

Форма М-7 використовується для оформлення приймання матеріальних цінностей з кількісними або якісними відхиленнями, вказаних у договорі або в супровідних документах постачальника, а також у разі надходження запасів без супровідних документів.

“Акт про приймання матеріалів” форма М-7 складається в 2-х примірниках приймальною комісією, яка призначається наказом керівника підприємства. До складу комісії обов’язково мають бути включені представники постачальника або транспортної організації, що доставила вантаж, і матеріально-відповідальна особа – працівник підприємства. Можливим є залучення представника незацікавленої організації, наприклад, у разі виникнення спірних моментів необхідно оцінити запаси, що надійшли без супровідних документів.

Акт завіряється керівником підприємства або особою уповноваженою відповідним наказом.

Після складання “Акт про приймання матеріалів” разом з первинними супровідними документами передається:

- один примірник, доданий до форми М-13, – у бухгалтерію підприємства для обліку переміщення, руху отриманих запасів;
- другий примірник – в юридичний відділ для підготовки і відправлення листа-претензії постачальнику.

Всі запаси, що надходять на підприємство, спочатку повинні бути оприбутковані на склад підприємства під повну матеріальну відповідальність комірника і тільки після цього можуть передаватися іншим матеріально-відповідальним особам для використання у виробничо-господарській діяльності.

Форма М-11 використовується для обліку руху запасів всередині підприємства, їх відпуску виробничим підрозділам, господарствам підприємства, в тому числі тим, які розташовані за його межами, а також стороннім юридичним і фізичним особам.

“Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” виписують у двох примірниках і підписують головний бухгалтер підприємства або уповноважена особа.

У разі відпуску запасів виробничим підрозділам, господарствам підприємства один примірник передається одержувачу – матеріально-відповідальній особі (бригадиру, начальнику дільниці), а другий – комірнику, який потім додає його до форми М-13 і передає у бухгалтерію.

Якщо такий виробничий підрозділ, господарство підприємства, одержувач запасів розташовані за межами території підприємства або якщо запаси відпускаються стороннім

юридичним або фізичним особам, форму М-11 виписують у двох примірниках на підставі заявок, нарядів, розпоряджень, договорів та інших відповідних документів. Перший примірник залишається у комірника і є підставою для списання запасів зі складу і передачі їх одержувачу, а другий – у одержувача запасів як підстава для зарахування запасів під його матеріальну відповідальність або на баланс. При цьому необхідно пам'ятати, що в момент відпуску запасів сторонній організації її представник, довірена особа, має пред'явити оформлену на неї довіреність форми М-2 або М-26, яка залишається у комірника підприємства. У цьому разі при оформленні форми М-11 бажано в рядку “Підстава” зазначити номер і дату довіреності, за якою були відпущені запаси.

Форма М-12, яка використовується для обліку наявності і руху запасів на складі за кожним найменуванням, номенклатурним номером окремо, ведеться в одному примірнику, як правило, комірником підприємства і зберігається у нього.

Підстава для запису в первинні документи з прибутку – це форми М-4 “Прибутковий ордер”, М-7 “Акт про приймання матеріалів” і форма №1-ТН “Товаротransпортна накладна”, а з видатку – М-11 “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” і форма № 1-ТН “Товаротransпортна накладна”. Запис робиться удень надходження або вибуття.

Форма М-13 використовується для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються у бухгалтерію.

Реєстр М-13 оформляється матеріально відповідальною особою підприємства в одному примірнику в момент передачі первинних документів у бухгалтерію. Оформляється реєстр у міру необхідності, тобто може складатися кілька разів на день у міру надходження або видачі запасів, але не рідше ніж один раз на день, якщо цього дня відбувався рух запасів. Це потрібно для оперативного обліку цінностей у бухгалтерії і своєчасного їх відпуску у виробництво або на реалізацію.

Перш ніж здати первинні документи з прибутку або видатку разом за реєстром М-13 у бухгалтерію, матеріально відповідальна особа підприємства має на підставі цих документів записати прибуток або видаток у картки складського обліку або інші реєстри обліку.

Якщо після передачі первинних документів разом з реєстром М-13 у бухгалтерію у комірника не залишається жодного виправдального первинного документа, на підставі яких він зробив записи у картки складського обліку, він має підстрахуватися на випадок, якщо ці документи з будь-яких причин будуть втрачені, викрадені або зіпсовані. Тому на практиці реєстр М-13, як правило, складається у двох примірниках, один із яких залишається у комірника, а другий передається у бухгалтерію разом з первинними документами за підписом бухгалтера на першому примірнику.

Відпуск запасів постачальникам зі складу підприємства здійснюється на підставі виписаної видаткової накладної. Накладна оформляється у трьох примірниках, перший примірник дається підприємству-одержувачу як супровідний документ і як підстава для їхнього оприбуткування, другий – залишається в складі і є підставою для списання запасів, третій – передається пропускному пункту для контролю за вивезенням цінностей за межі території підприємства.

Форма М-19 складається завцехом раз в місяць., в якому зазначається залишок на початок місяця, надходження за місяць, видаток та залишок на кінець. Підстава для записів щодо прибутку і видатку запасів належно оформлені первинні документи.

Підстава для записів щодо прибутку і видатку запасів – належно оформлені первинні документи. Надалі вони разом зі Звітом здаються у бухгалтерію підприємства для перевірки зазначених даних. Опрацьований бухгалтерією Звіт затверджується керівником. На кожному прикладеному документі вказується кореспонденція рахунків.

Форма М-21 “Інвентаризаційний опис №...” складається при знятті натуральних залишків запасів, що знаходяться у матеріально відповідальних осіб (бригадирів, начальників цехів, майстрів, комірників тощо).

Для інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії. Головою постійно діючої інвентаризаційної комісії, як правило, призначається керівник підприємства або його заступник.

До її складу включаються керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, інженери, технологи, механіки, товарознавці, виконавці робіт, економісти та інші досвідчені працівники, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни і первинний облік. Якщо кількість об'єктів, що підлягають інвентаризації, дуже велика й одна комісія не спроможна швидко та якісно здійснити інвентаризацію, то наказом керівника створюються робочі інвентаризаційні комісії. Головою робочої інвентаризаційної комісії призначається, як правило, заступник керівника підприємства, інші вимоги до складу робочої комісії збігаються з вимогами до постійно діючої комісії.

Інвентаризаційний опис комісія заповнює в трьох примірниках при інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням і матеріально відповідальною особою або групою осіб, на зберіганні яких знаходяться цінності. Після закінчення інвентаризації "Інвентаризаційний опис" підписують усі члени комісії, які несуть відповідальність за своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення в інвентаризаційні описи даних про фактичні залишки запасів.

Крім того, "Інвентаризаційний опис" підписує матеріально-відповідальна особа, підтверджуючи, що всі запаси, перераховані в інвентаризаційному описі, комісією перевірені і в його присутності прийняті на відповідальне зберігання.

Затверджені результати інвентаризації відбиваються у бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше, ніж за грудень звітного року.

Затверджені результати інвентаризації відбиваються у бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше ніж за грудень звітного року.

Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних запасів.

6.5 Відображення операцій з руху виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1 - Кореспонденцію рахунків з руху виробничих запасів

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20	20
Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20	23
Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу запасів	20	24
Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар	20	28
Надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20	37
Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20	372
Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20	46
Відображено формування пайового капіталу	20	41
Проведено дооцінку запасів	20	423
Відображено надходження виробничих запасів, отриманих як цільове фінансування	20	48
Оприбутковано виробничі запаси від постачальника (без ПДВ)	20	63
Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20	64
Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20	719
Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20	745
Оприбутковано запаси, одержані внаслідок надзвичайних подій	20	75

Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14	20
Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва	15	20
Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23	20
Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку	24	20
Переведено до складу товарів для продажу виробничі запаси	28	20
Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36	20
Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами	39	20
Списано запаси для загальновиробничих потреб, цехам основного та допоміжного виробництв	91	20
Використано запаси для адміністративних потреб на утримання і поточний ремонт будівель та інвентарю загальногосподарського призначення й інші господарські потреби	92	20
Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93	20
Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально -культурного призначення тощо	94	20
Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	20
Списано різницю між балансовою та справедливою вартістю запасів, обмінаних на подібні активи	946	20
Списано суму зниження ціни виробничих запасів до чистої вартості реалізації	946	20
Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947	20
Безоплатно передано запаси іншому підприємству за балансовою вартістю	949	20
Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99	20

6.6 Економічна суть малоцінних та швидкозношуваних предметів та відображення в обліку операцій з ними

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться на одноіменному рахунку 22.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестачі і втрат від псування таких предметів. Слід зауважити, що списують згадані цінності в повному обсязі, не нараховуючи при цьому зносу.

При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунку 71 „Інший операційний дохід».

У процесі господарської діяльності на підприємстві матимуть місце такі типові господарські проведення (табл. 6.2).

Таблиця 6.2 - Кореспонденцію рахунків з руху МШП

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Надходження МШП на склад із допоміжного виробництва	22	23
Оприбутковано МШП від демонтажу браку	22	24
Надходження МШП із складу допоміжного виробництва (для якого вони є готовою продукцією)	22	26
Оприбутковано МШП: - під підзвітних осіб; - в рахунок погашення раніше висунутих претензій; - в рахунок погашення завданого матеріального збитку.	22	372, 374, 375
Погашення частки заборгованості засновників перед підприємством	22	46
Списання МШП на виробництво	23	22
Додаткові вкладення засновниками, які перевищують, встановлений розмір статутного капіталу	22	422
Надходження МШП призначених для цільового використання	22	48
Надходження МШП від постачальників	22	63
Включення до первісної вартості МШП податків, які не відшкодовуються	22	64
Надходження МШП від: - дочірніх підприємств; - підприємств, які виділені на самостійний баланс.	22	682, 683
Надходження МШП в рахунок погашення пені, штрафів та неустойок	22	715
Надходження МШП як форма виплати дивідендів	22	731
Надходження МШП на безоплатній основі	22	745
Списання МШП, які були використані для капітальних інвестицій	15	22
Списання недоброякісних МШП на висунуті претензії	374	22
Списання МШП на освоєння нового виробництва, для підготовки сезонних робіт	39	22
Списання МШП, раніше внесених засновником понад норми статутного капіталу	422	22
Списання МШП, втрачених внаслідок надзвичайних подій чи під час ліквідації їх наслідків	99	22
Проведено уцінку МШП	940	22
Списання вартості МШП при псуванні та нестачах	947	22
Списання МШП на: - загальновиробничі витрати; - адміністративні потреби; - витрати, пов'язані із збутом.	91, 92, 94	22
Списання МШП на дослідження та розробки підприємства	941	22
Списання собівартості реалізованих МШП	943	22

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які активи належать до виробничих запасів?
2. Які запаси обліковують на забалансових рахунках?
3. Що являє собою первинна оцінка запасів?
4. Як визначити суму транспортно-заготівельних витрат, що відносять до запасів, які вибули?
5. За якими оцінками відображають в обліку вибуття запасів?
6. У чому полягає метод списання запасів ФІФО?

7. Як розраховують торговельну націнку на реалізований товар?
8. В яких випадках проводять переоцінку запасів?
9. Що таке чиста вартість реалізації запасів?
10. Як в обліку відображають переоцінку запасів?

Тести для самоперевірки

1. Які з наведених об'єктів не входять до складу запасів підприємства?

- а) товари, що надійшли від іншого підприємства і знаходяться на консигнації;
- б) товари, передані на консигнацію іншому підприємству;
- в) запаси, що знаходяться в дорозі і придбані в іншого підприємства на умовах «фоб — станція відвантаження»;
- г) жодна із наведених позицій.

2. Які з наведених статей не включаються до первісної вартості запасів, придбаних за плату?

- а) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- б) витрати на заготівлю;
- в) витрати на збут;
- г) усі наведені вище позиції.

3. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, які були передані в експлуатацію і знаходились у складі запасів підприємства:

- а) не виключаються зі складу активів до повного нарахування суми амортизації;
- б) виключаються зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів;
- в) не виключаються зі складу активів протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року від дати зарахування;
- г) жодна із наведених позицій.

4. Яким записом відображається в обліку уцінка виробничих запасів?

- а) Дт 946 Кт 20;
- б) Дт 943 Кт 20;
- в) Дт 20 Кт 719;
- г) Дт 93 Кт 20.

5. Як обліковуються виробничі запаси у бухгалтерії підприємства?

- а) у натурально-вартісному виразі;
- б) у натуральному (кількісному) виразі;
- в) у вартісному виразі;
- г) так само, як у місцях зберігання.

6. На якому рахунку відображаються транспортні витрати за доставку матеріалів:

- а) 201;
- б) 202;
- в) 23;
- г) 93.

7. Витрати на транспортування сировини включаються до:

- а) загальновиробничих витрат;
- б) загальногосподарських витрат;
- в) первісної вартості сировини;
- г) витрат на виробництво;

8. Фактична собівартість готової продукції визначається шляхом:

- а) додавання до виробничої собівартості загальновиробничих змінних та постійних розподілених витрат;
- б) узагальнення усіх витрат на виробництво;

- в) вирахування із виробничої собівартості залишків незавершеного виробництва;
- г) додавання до цехової собівартості витрат з реалізації продукції.

9. Як обліковуються виробничі запаси у місцях зберігання?

- а) у натуральному (кількісному) виразі;
- б) у вартісному виразі;
- в) не обліковуються;
- г) правильної відповіді немає.

10. Як відображається дохід від реалізації виробничих запасів?

- а) Дт 361 Кт 20;
- б) Дт 361 Кт 712;
- в) Дт 311 Кт 7124;
- г) Дт 712 Кт 791.

11. Що означає бухгалтерський запис Дт 151 — Кт 201?

- а) відпуск матеріалів на сторону;
- б) списання матеріалів у виробництво;
- в) списання матеріалів, використаних на модернізацію основних засобів;
- г) списання матеріалів за рахунок раніше нарахованого резерву.

12. Що визначає сальдо по синтетичному рахунку 201 «Сировина й матеріали»?

- а) залишок матеріалів за фактичною собівартістю без ПДВ;
- б) залишок матеріалів за ціною придбання з ПДВ;
- в) залишок матеріалів за плановою собівартістю;
- г) залишок матеріалів за ціною придбання без ПДВ.

13. Яким записом відображається в обліку списання МШП, переданих у виробництво?

- а) Дт 23 Кт 22;
- б) Дт 23 Кт 132;
- в) Дт 22 Кт 23;
- г) Дт 23 Кт 112.

14. Яким записом відображається безоплатно одержані запасні частини?

- а) Дт 207 Кт 745;
- б) Дт 207 Кт 719;
- в) Дт 207 Кт 361;
- г) Дт 207 Кт 631.

15. Яким записом в обліку відображається придбання МШП?

- а) Дт 112 Кт 631;
- б) Дт 131 Кт 631 Дт 641 Кт 631;
- в) Дт 93 Кт 22;
- г) Дт 22 Кт 631 Дт 641 Кт 631.

16. Збільшення залишків запасів на кінець кварталу порівняно з залишками запасів на початок кварталу зменшує:

- а) витрати виробництва;
- б) валові доходи;
- в) валові витрати;
- г) собівартість запасів.

17. За результатами інвентаризації на складі при наявності розбіжностей бухгалтерія складає:

- а) інвентаризаційний опис;
- б) звіряльну відомість;
- в) контрольну відомість;
- г) інвентаризаційний опис і звіряльну відомість.

18. Оприбуткування запасів, придбаних підзвітною особою за грошові кошти, відображається проводкою:

- а) Дт 22 Кт 31;
- б) Дт 23 Кт 31;
- в) Дт 91 Кт 20;
- г) Дт 20 Кт 372.

19. Запаси — це:

- а) активи, які утримуються для подальшого продажу, використання у виробництві або в адміністративних цілях, знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу;
- б) вироби, що придбані та виготовлені будь-якими підприємствами, які не підлягають подальшій переробці;
- в) основні засоби, що складають активи підприємства;
- г) матеріальні цінності, які призначені для подальшої реалізації.

20. Запаси включають:

- а) будівлі та споруди, транспортні засоби, машини й обладнання, інструменти та пристосування;
- б) сировину та матеріали, НЗВ, готову продукцію, товари, МШП, поточні біологічні активи рослинництва, поточні біологічні активи тваринництва;
- в) основні засоби, нематеріальні активи, довгострокову дебіторську заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, відстрочені податкові активи;
- г) виробничі запаси, векселі одержані, грошові кошти та їх еквіваленти, короткострокову дебіторську заборгованість.

7 ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

1. Визначення і класифікація дебіторської заборгованості.
2. Визнання дебіторської заборгованості.
3. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.
4. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.
5. Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем.
6. Облік іншої дебіторської заборгованості.
7. Продаж (відступлення) дебіторської заборгованості.
8. Оцінка дебіторської заборгованості на дату балансу.

7.1 Визначення і класифікація дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість - це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

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

П(С)БО 10 слід застосовувати з урахуванням особливості оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості (табл. 7.1).

Таблиця 7.1 - Оцінка та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості

Вид дебіторської заборгованості	П(С)БО, що визначає порядок оцінки дебіторської заборгованості та розкриття
Дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Дебіторська заборгованість орендаря	П(С)БО 14 «Оренда»
Дебіторська заборгованість з поточного податку на прибуток	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
Дебіторська заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»
Дебіторська заборгованість в іноземній валюті	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»

Дебіторська заборгованість пов'язаних сторін	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»
--	---

Поточна дебіторська заборгованість - це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість - це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

7.2 Визнання дебіторської заборгованості

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом у разі, якщо виконуються умови:

- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід; - сума дебіторської заборгованості може бути достовірно визначена.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг у разі наявності всіх наведених умов:

- покупець передані ризики й 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 заборгованості може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства.

7.3 Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості призначено рахунок 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість». На цьому рахунку відображається дебіторська заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» має такі субрахунки:

161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»;

162 «Довгострокові векселі одержані»;

163 «Інша дебіторська заборгованість».

За дебетом рахунка 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення (списання).

На субрахунку 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

На субрахунку 162 «Довгострокові векселі одержані» ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 163 «Інша дебіторська заборгованість» призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунка 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

7.4 Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги виникає у разі їх продажу в кредит, тобто з відстрочкою платежу.

Для обліку такої дебіторської заборгованості використовують рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має два субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та 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 та включені у вартість реалізації.

Відображення господарських операцій по розрахунках з покупцями та замовниками надано у таблиця 7.2.

Таблиця 7.2 - Відображення господарських операцій по розрахунках з покупцями та замовниками

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Реалізація товарів, робіт, послуг	36	70
Відображено податковий кредит з ПДВ	70	641
Списання собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг	90	26
Погашення дебіторської заборгованості грошовими коштами	30,31	36
Погашення дебіторської заборгованості взаємозаліком	63, 68	36

7.5 Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем

Вексель - це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, що видала вексель (векселедавця), сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселеутримувачу). В практиці застосовують прості та переказні (тратти) векселі. Поточна дебіторська заборгованість, яка забезпечена векселем, обліковується на рахунок **34 «Короткострокові векселі одержані»**, який має наступні субрахунки:

341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;

342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

За дебетом рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, а за кредитом - отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Кореспонденція рахунків з обліку дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем подано у таблиця 7.3.

Таблиця 7.3 - Кореспонденція рахунків з обліку дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Одержано простий вексель в забезпечення дебіторської заборгованості	34	36
Нараховано відсотки за векселем	373	732
Відображено суму податкового зобов'язання у ПДВ	732	641
Погашення векселя	31	34
	373	732

Якщо підприємство отримує безвідсотковий вексель, то вартість погашення дорівнює номінальній вартості і вже включає відсотки.

Кореспонденція рахунків з обліку дебіторської заборгованості, забезпеченої безвідсотковим

векселем подано у таблиця 7.4.

Таблиця 7.4 - Кореспонденція рахунків з обліку дебіторської заборгованості, забезпеченої безвідсотковим векселем

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Отримано вексель: - на вартість реалізованих товарів; - на різницю між номінальною сумою векселя і дебіторською заборгованістю;	34	36, 69
Нараховано відсотки на дату балансу	69	732
Відображено суму податкового зобов'язання у ПДВ	732	641
Погашення векселя: - на суму векселя; - на суму відсотків; - відображення податкових зобов'язань на ПДВ	31 69 732	34 732 641

Одержані векселі зберігаються у касі підприємства або передаються на зберігання банку. Винагороди, сплачені банку за послуги по зберіганню векселів, і вносяться на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для обліку використовується - позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку». Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться за видами бланків.

7.6 Облік іншої дебіторської заборгованості

Поточну дебіторську заборгованість, яка пов'язана з реалізацією товарів, робіт та послуг, обліковують на рахунку 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

За дебетом цього рахунка відображається виникнення дебіторської заборгованості, а за кредитом - її погашення чи списання.

Рахунок 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» має наступні субрахунки:

- 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;
- 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
- 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Аналітичний облік на цих субрахунках ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Для обліку розрахунків за авансами, наданими іншим підприємствам, використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами».

За дебетом субрахунка 371 «Розрахунки за виданими авансами» обліковуються суми виданих авансів, а також суми, сплачені по рахунках за виконані роботи по проміжних рахунках.

За кредитом субрахунка 371 обліковуються суми, погашені заліками при розрахунках за поставлені матеріали, товари, виконані роботи, суми авансів, які повернені постачальниками та підрядниками як невикористані, тощо. Ці операції відображаються в бухгалтерському обліку наступними записами (табл. 7.5).

Видача під звіт грошових коштів працівникам підприємства, строки звіту перед підприємством регламентуються «Порядком ведення касових операцій у національній валюті України» №637, а норми відшкодування витрат на відрядження встановлені Кабінетом Міністрів.

Таблиця 7.5 – Синтетичний рахунок 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Авансові платежі постачальникам	371	30, 31, 33
Повернення авансів постачальниками	63, 30, 31	371

Для обліку підзвітних сум використовується субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом цього субрахунка обліковуються суми, видані під звіт, а за кредитом - витрачені суми, підтверджені звітами та документами, а також повернені невикористані суми.

Відображення господарських операцій по розрахунках з підзвітними особами подано у таблиця 7.6.

Аналітичний облік на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» ведеться за кожною підзвітною особою та кожним отриманим авансом. Сальдо субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути як дебетовим, так і кредитовим. В балансі сальдо субрахунка 372 відображається розгорнуто. Дебетове сальдо - у складі оборотних активів у рядку 210 «Інша поточна дебіторська заборгованість», кредитове сальдо - у складі поточних зобов'язань у рядку 610 «Інші поточні зобов'язання».

Таблиця 7.6 - Субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Видача готівки з каси	372	30
Придбання матеріальних цінностей за рахунок підзвітних сум	20, 21, 22, 28, 15	372
Сплата витрат, пов'язаних з виробництвом, збутом, управлінням та відрядженням	91, 92, 93, 94	372
Повернення невитрачених підзвітних сум в касу	30	372
Утримання неповернутих підзвітних сум із заробітної плати працівника	66	372

На субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті, які підлягають сплаті. По дебету субрахунка відображається нарахування дебіторської заборгованості, по кредиту - її погашення.

Відображення господарських операцій по розрахунках за нарахованими особами подано у таблиця 7.7.

Розрахунки за претензіями виникають унаслідок нестачі товарів при постачанні, отримання товарів невідповідної якості, помилкового списання банком грошових коштів з поточного рахунку підприємства тощо.

Таблиця 7.7 - Субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Нарахування доходів	373	73, 74
Отримання нарахованих доходів	30, 31	373

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками, ведеться на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями».

Списання сум претензій відображається за кредитом субрахунка 374 «Розрахунки за претензіями»

Відображення господарських операцій по розрахунках за претензіями подано у таблиця 7.8.

Таблиця 7.8 - Субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Претензії до постачальників та підрядників	374	63
Штрафи, пені, неустойки за невиконання договірних зобов'язань	374	715
Претензії щодо помилкового списання грошових коштів з розрахункових рахунків	374	31
Претензії щодо виданих авансів при порушенні умов договорів поставок	374	371
Зарахування претензійних сум	30, 31	374
Відмова постачальників від претензійних сум (суд відхиляє претензію)	949	374

Підставою для записів операцій на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» є акти прийомки вантажів, рішення арбітражних органів, письмові погодження постачальників на задоволення претензій, а також виписки банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій. Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться по кожному дебітору окремо.

Розрахунки за відшкодуванням збитків, завданих підприємству у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, обліковуються на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». За дебетом цього субрахунка відображаються суми виявлених нестач, що підлягають відшкодуванню, а за кредитом - погашені заборгованості за виявленими нестачами.

Відображення господарських операцій по розрахунках за відшкодуванням завданих збитків подано у таблиця 7.9.

Таблиця 7.9 - Субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Виявлення нестач і втрат	974	30, 31
Невідшкодовані нестачі	072	-
Встановлення винних осіб	-	072
Списання нестач на винних осіб	375	716
Нестачі відшкодовуються винуватцем грошовими коштами	30, 31	375
Нестачі утримуються із заробітної плати	66	375

Аналітичний облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків ведеться за кожним дебітором окремо.

Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках здійснюється на субрахунку 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок». За дебетом цього субрахунка відображаються суми наданих позик членам кредитних спілок, а за кредитом повернення наданих позик.

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться облік дебіторської заборгованості, яка не знайшла свого відображення на інших рахунках та субрахунках, а саме: усі види розрахунків із працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), розрахунки по орендних операціях, розрахунки, пов'язані зі здійсненням спільної діяльності, розрахунки з реалізації необоротних активів та запасів (крім реалізації, пов'язаної з основною діяльністю) та інші розрахунки.

За дебетом рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

7.7 Продаж (відступлення) дебіторської заборгованості

Передача дебіторської заборгованості іншій стороні оформляється договором факторингу.

Згідно з Цивільним кодексом України за договором факторингу (фінансування під відступлення права грошової вимоги) одна сторона (фактор) передає або зобов'язується передати грошові кошти в розпорядження другої сторони (клієнта) за плату, а клієнт відступає або зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника).

Тому, сторонами у договорі факторингу є фактор і клієнт. Клієнтом у договорі факторингу може бути фізична або юридична особа, яка є суб'єктом підприємницької діяльності. Фактором може бути банк або фінансова установа, а також фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності, яка відповідно до закону має право здійснювати факторингові операції.

Якщо відповідно до умов договору факторингу фінансування клієнта здійснюється шляхом купівлі у нього фактором права грошової вимоги, фактор набуває права на всі суми, які він одержить від боржника на виконання вимоги, а клієнт не відповідає перед фактором, якщо одержані ним суми є меншими за суму, сплачену фактором клієнтові.

Боржник зобов'язаний здійснити платіж факторові за умови, що він одержав від клієнта або фактора письмове повідомлення про відступлення права грошової вимоги факторові, і в цьому повідомленні визначена грошова вимога, яка підлягає виконанню, а також названий фактор, якому має бути здійснений платіж.

Факторингова угода дозволяє клієнту отримати кошти достроково і передати фактору ризик, пов'язаний з сумнівною заборгованістю. У свою чергу, фактор отримує дохід у вигляді різниці між номінальною сумою придбаної дебіторської заборгованості і сумою, сплаченою клієнту. Відображення факторингової операції в бухгалтерському обліку подано у таблиці 7.10.

Таблиця 7.10 – Облік факторингової угоди

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Надходження грошових коштів	311	712
Списання дебіторської заборгованості фактору	949	36
Списання резерву сумнівної дебіторської заборгованості	38	712
Придбання дебіторської заборгованості	352	311, 733
Списання частини безнадійної дебіторської заборгованості	975	352

Підприємство може також продати вексель фінансовій установі або банку достроково, до закінчення терміну його сплати. Таку операцію називають дисконтуванням векселя.

Дисконтування векселя дає можливість векселеутримувачу раніше отримати кошти за реалізовані товари, та утворює умовне зобов'язання перед третьою стороною. Це означає, що векселеутримувач бере на себе зобов'язання щодо сплати по векселю третій стороні, якщо векседавець не зможе вчасно його погасити.

Умовні зобов'язання обліковуються на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення отримані» і розкриваються підприємством в Примітках до фінансових звітів.

7.8 Оцінка дебіторської заборгованості на дату балансу

Оцінка поточної дебіторської заборгованості на дату балансу значною мірою залежить від ступеня визначеності її погашення.

Залежно від платоспроможності дебіторів можуть мати місце сумнівна або безнадійна дебіторська заборгованість.

Сумнівний борг - це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником.

Безнадійною дебіторською заборгованістю вважається поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або за якою минув строк позовної давності.

Наявність сумнівного боргу обумовлює можливість втрати доходу і зменшення прибутку.

Для достовірної оцінки поточної дебіторської заборгованості на дату балансу згідно з принципом обачності слід виключати сумнівну дебіторську заборгованість із складу поточної

дебіторської заборгованості.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості - це сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Величина сумнівних боргів визначається, виходячи з:

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

Розрахунок величини сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості передбачає групування дебіторської заборгованості за термінами її погашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. При цьому підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження.

Величина сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Для обліку резерву сумнівних боргів застосовується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок є контррахунком до рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

За кредитом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається створення резерву, за дебетом - списання сумнівної заборгованості та безнадійних боргів.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у складі інших операційних витрат.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість списується на інші операційні витрати.

Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується за субрахунком 071 «Списана дебіторська заборгованість» у разі відшкодування суми, яка раніше була визнана безнадійною або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Сума відшкодування раніше списаної дебіторської заборгованості відображається у складі інших операційних доходів.

У разі визначення величини сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації, залишок на рахунку резерву сумнівних боргів не враховують для обчислення суми відрахування до резерву сумнівних боргів за звітний період.

Величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів звичайно визначають у разі незначної кількості покупців (замовників) або щодо дебіторської заборгованості, не пов'язаної з реалізацією товарів, робіт, послуг.

У Балансі сума резерву щодо сумнівної заборгованості за товари, роботи, послуги показується в активі наступним рядком (162) після первісної вартості дебіторської заборгованості (161). При підрахунку суми Балансу сума резерву вираховується із суми первісної вартості дебіторської заборгованості.

Показники іншої дебіторської заборгованості у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводяться у Балансі за чистою реалізаційною вартістю, тобто без відображення первісної вартості заборгованості та резерву сумнівних боргів.

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.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в Балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати Балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які критерії визнання дебіторської заборгованості?
2. Які існують методи визначення резерву сумнівних боргів?
3. Чи обов'язково визнавати резерв сумнівних боргів і вести його облік?
4. Яку заборгованість відносять до дебіторської заборгованості за розрахунками?
5. Що є підставою для визначення резерву сумнівних боргів?
6. Чим відрізняється безнадійна дебіторська заборгованість від сумнівної заборгованості?
7. Відносно якої дебіторської заборгованості розраховують резерв сумнівних боргів?
8. Як вибрати метод розрахунку величини резерву сумнівних боргів?
9. Чи можна використовувати одночасно декілька методів розрахунку сумнівних боргів?
10. Чи є обмеження розміру резерву сумнівних боргів?

Тести для самоперевірки

1. Аналітичний облік розрахунків із відшкодування належного матеріального збитку ведеться:

- а) за кожним фактом заподіяного збитку;
- б) за кожною винною особою;
- в) за місцем зберігання ТМЦ;
- г) всі відповіді неправильні.

2. Аналітичний облік розрахунків за підзвітними особами ведеться:

- а) у журналі 3;
- б) у журналі 3 і відомості 3.2;
- в) у відомості 3.2;
- г) всі відповіді неправильні.

3. На підставі якого документа списуються використані підзвітні суми?

- а) видаткового касового ордера;
- б) акта виконаних робіт;
- в) звіту про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт;
- г) прибуткового касового ордера.

4. Який документ є основою для пред'явлення претензії до органів залізничного транспорту при виявленні нестачі товарів у момент їх оприбуткування?

- а) товарно-супроводжувальні документи;
- б) приймальний акт;
- в) товарно-транспортна накладна;
- г) комерційний акт.

5. Яким записом відображається надходження оплати від покупців за реалізовані товари?

- а) Дт 311 Кт 361;
- б) Дт 311 Кт 361, Дт 643 Кт 641;
- в) Дт 311 Кт 631;
- г) Дт 311 Кт 281.

6. Яким записом відображається в обліку вартість товарів, реалізованих покупцю?

- а) Дт 36 Кт 702;
- б) Дт 36 Кт 28;
- в) Дт 902 Кт 28;
- г) Дт 31 Кт 36.

7. Яким записом відображається повернення залишків невикористаних підзвітних сум?

- а) Дт 301 Кт 311;
- б) Дт 301 Кт 372;
- в) Дт 372 Кт 301;
- г) Дт 311 Кт 301;

8. За якою оцінкою показується в балансі залишок дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги)?

- а) чистою реалізаційною вартістю;
- б) плановою собівартістю;
- в) договірними (ринковими) цінами;
- г) первинною вартістю.

9. Яким записом відображається в обліку списання безнадійної дебіторської заборгованості?

- а) Дт 38 Кт 361;
- б) Дт 23 Кт 361;
- в) Дт 443 Кт 361;
- г) Дт 93 Кт 361.

10. До поточної дебіторської заборгованості не відноситься заборгованість, яка:

- а) виникла поза операційним циклом;
- б) виникла у ході операційного циклу;
- в) буде погашена протягом 9 місяців з дати балансу;
- г) буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

11. Безнадійний борг — це:

- а) дебіторська заборгованість, щодо якої існує ймовірність її неповернення боржником;
- б) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником;
- в) дебіторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності;
- г) усі відповіді неправильні.

12. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником, це:

- а) безнадійна дебіторська заборгованість;
- б) сумнівний борг;
- в) довгострокова дебіторська заборгованість;
- г) усі відповіді неправильні.

13. Які умови визнання дебіторської заборгованості активом?

- а) відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства;
- б) відбувається збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу підприємства;
- в) існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума;
- г) усі відповіді неправильні.

14. Резерв сумнівних боргів створюється для:

- а) всієї поточної дебіторської заборгованості;
- б) довгострокової дебіторської заборгованості;
- в) безнадійної дебіторської заборгованості;
- г) сумнівної поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

15. Заповнити пропущене місце правильною відповіддю: «... — юридичні і фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошей, їх еквівалентів або інших активів»:

- а) кредитори;
- б) дебітори;
- в) підзвітні особи;
- г) покупці.

16. Заповнити пропущене місце правильною відповіддю: «... — юридичні і фізичні особи, які купують товари (роботи, послуги)»:

- а) замовники;
- б) учасники;
- в) покупці;
- г) постачальники.

17. Дебіторська заборгованість може бути:

- а) поточною та довгостроковою;
- б) товарною та нетоварною;
- в) безнадійною;
- г) всі наведені варіанти правильні.

18. Первинними документами з обліку розрахунків з покупцями та замовниками є:

- а) накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури;
- б) податкові накладні, рахунки-фактури, акти приймання робіт, послуг;
- в) прибуткові касові ордери, векселі;
- г) всі наведені варіанти правильні.

19. Заповнити пропущене місце правильною відповіддю: «... — грошова сума, яка видається в рахунок майбутніх платежів або на визначені витрати»:

- а) підзвітні суми;
- б) аванс;
- в) заробітна плата;
- г) позика.

20. По обліку розрахунків за виданими авансами використовуються такі документи:

- а) накладні, товарно-транспортні накладні, рахунок-фактура, акт приймання-передачі;
- б) платіжні доручення, виписки банку;
- в) акредитиви, чеки, платіжні доручення, виписки банку;
- г) всі варіанти правильні.

8 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

1. Економічна суть грошових коштів, їх класифікація і оцінка.
2. Порядок ведення касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами.
3. Відображення операцій з готівкою та іншими грошовими коштами на рахунках бухгалтерського обліку.
4. Відповідальність за порушення норм по регулюванню обігу готівки.
5. Облік грошових коштів на рахунках в банках.
6. Відображення операцій з грошовими коштами на рахунках в банках.
7. Структура Звіту про рух грошових коштів та методика його складання.

8.1 Економічна суть грошових коштів, їх класифікація та оцінка

Згідно ПБО 4 під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання. Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Готівка (готівкові кошти) – це грошові знаки національної валюти України – банкноти та монети.

Платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна, називаються **готівковими розрахунками**.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства – платника на рахунок підприємства – отримувача.

Оцінка грошових коштів, які знаходяться в касі та на рахунках у банках є однаковою. Грошові кошти в національній валюті відображаються в бухгалтерському обліку за номінальною вартістю.

Грошові кошти в іноземній валюті відповідно до принципу єдиного грошового вимірника для відображення в обліку також повинні бути виражені в національній валюті. Важливу роль при оцінці грошових коштів відіграє принцип обачності, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки грошових коштів, які повинні запобігати завищенню оцінки активів. Грошові кошти в іноземній валюті згідно ПБО 21 є монетарною статтею.

Монетарні статті – це статті балансу, які розкривають інформацію про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням офіційного валютного курсу НБУ на дату здійснення операцій з подальшим перерахунком на кожен дату балансу та дати здійснення наступних операцій. В результаті такого перерахунку при зміні курсу НБУ нараховується курсова різниця.

Курсова різниця – це різниця між оцінкою однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних офіційних валютних курсах НБУ. Курсові різниці за монетарними статтями визначаються на дату здійснення операції з грошовими коштами в іноземній валюті та на дату складання звітності.

Отримані в результаті перерахунку грошових коштів в іноземній валюті курсові різниці відображаються у складі операційних доходів або витрат. У бухгалтерському обліку й звітності вони відображаються в тому звітному періоді, до якого належить дата розрахунку, або в якому складається бухгалтерська звітність.

8.2 Порядок ведення касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

Здійснення касових операцій регламентується Положенням №637. Це положення регламентує документальне оформлення касових операцій, вимоги до приміщення каси на підприємстві, встановлення лімітів залишку готівки в касі та інші вимоги до ведення касових операцій.

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

Каса підприємства – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також, приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Відповідно **касові операції** – це операції підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами, що пов'язані з прийманням та видачею готівки при проведенні розрахунків через касу підприємства.

Готівкова виручка - це сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) через їх каси, каси банків, інших фінансових установ, які надають послуги з переказу грошей, та підприємств поштового зв'язку. Вона не повинна перевищувати 10 тисяч гривень протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

Підприємства, установи та організації всіх форм власності, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки (розрахункові операції) зі споживачами в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг за готівку, зобов'язані здійснювати такі розрахунки через належним чином зареєстровані **реєстратори розрахункових операцій**, якими є пристрої або програмно-технічні комплекси, в яких реалізовано фіскальні функції, та які призначені для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг),

проведенні операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та (або) реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг).

Ліміт залишку готівки в касі (далі - ліміт каси) - граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня.

Установлення ліміту каси проводиться підприємствами самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним бухгалтером і керівником підприємства та затверджується внутрішніми наказами підприємства.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення), то ліміт такої каси вважається нульовим. У цьому разі вся *готівка*, що перебуває в його касі на кінець робочого дня і не здана підприємством до установи банку, вважається понадлімітною.

Касові операції оформлюються документами, типові міжвідомчі форми яких затверджені Міністерством статистики України за згодою Національного банку України та Міністерства фінансів України, і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності:

- КО-1 «Прибутковий касовий ордер»;
- КО-2 «Видатковий касовий ордер»;
- КО-3, За «Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів»;
- КО-4 «Касова книга»;
- КО-5 «Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей».

Законність надходження грошей до каси підприємства та їх витрачання за цільовим призначенням засвідчують документи, що називаються **касовими одерами**.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі прибуткового касового ордера. Підставою для заповнення прибуткового касового ордера при отриманні коштів з банку є грошовий чек, який випишується на ім'я касира або іншої уповноваженої особи, через яку отримуються кошти.

На операцію зі здачі грошей до банку касир, крім видаткового касового ордеру, також оформлює об'яву на внесок готівкою

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в Касовій книзі, тобто обліковому реєстрі, призначеному для касових операцій касиром підприємства.

Звіт касира - це документ, який передається касиром підприємства в бухгалтерію, і є відривним листком Касової книги з додатком прибуткових і видаткових касових документів.

Надходження та видача грошових документів оформлюються прибутковими та видатковими касовими одерами або накладними, які їх замінюють. У встановлені терміни касир складає і передає до бухгалтерії звіт про рух грошових документів.

Підставою для відображення в бухгалтерському обліку сум грошових коштів у дорозі є:

- при здачі виручки інкасатору - супровідна відомість;
- відділенню зв'язку - квитанція про приймання грошової суми;
- у касу банку - квитанція до прибуткового касового ордеру банку;
- за сумами, переказаними вищим організаціям, - отримані від них повідомлення (авізо) із зазначеною датою, номером платіжного доручення, суми та назви установи банку або поштового відділення, яке прийняло перерахування.

Здача виручки інкасатору оформлюється супровідною відомістю. Цей документ є підставою для списання коштів з касира, який підтверджує здачу грошей до каси банку. На зворотному боці першого та другого примірників вказаних документів матеріально відповідальні особи заповнюють покушюрний опис грошей, які здаються.

8.3 Відображення операцій з готівкою та іншими грошовими коштами на рахунках бухгалтерського обліку

Рахунок 30 «Каса» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у касі підприємства.

Рахунок 30 «Каса» має такі субрахунки:

- 301 «Каса в національній валюті»;
302 «Каса в іноземній валюті».

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо), відкриваються субрахунки 303 «Операційна каса в національній валюті» та 304 «Операційна каса в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30 «Каса» відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом - виплата (витрачання) готівки. Аналітичний облік може вестися за кожною операційною касою або касиром, що забезпечує реалізацію функції збереження майна власника, а також за видами валют. Найбільш достовірний аналітичний облік ведеться у звіті касира, де відображається кожна господарська операція з руху грошових коштів у касі.

Рахунок 33 «Інші кошти» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті) та про кошти в дорозі. Рахунок 33 «Інші кошти» має такі субрахунки:

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

За дебетом рахунку 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів до каси підприємства та коштів у дорозі, за кредитом - вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Кореспонденція рахунків з обліку готівки та інших коштів підприємства (табл. 8.1).

Таблиця 8.1 – Синтетичний рахунок 33 «Інші кошти»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Надходження готівки		
Надходження готівки з банку	30	31
Погашення готівкою короткострокового векселя	30	31
Погашення дебіторської заборгованості покупцем продукції, товарів, робіт, послуг	30	36
Отримані дивіденди від асоційованих, дочірніх підприємств	30	373
Отримані кошти:		
- від винних осіб за завдані збитки	30,	375,
- від підзвітних осіб (залишок авансу)	31	372
Отримано безповоротну фінансову допомогу	30	425
Перепродані власні акції	30	45
Отримано цільове фінансування	30	48
Отримано довгострокову фінансову допомогу на зворотній основі	30	55
Отримано повернену зайво отриману заробітну плату	30	66
Одержана виручка при роздрібній торгівлі	30	70
Одержано дивіденди та відсотки від інших підприємств	30	73
Отримано дохід від реалізації інших необоротних активів	30	742
Отримано надзвичайні доходи	30	75
Одержані кошти від:		
- реалізації інших оборотних активів	30	711,
- реалізації іноземної валюти		712,
- штрафів та неустойок		715
Видача готівки		

Передано готівку на рахунок в банку	31	30
Виплачено заробітну плату	66	31
Передано готівку інкасатору, відправлено через поштове відділення для наступного зарахування на рахунок банку	333	30
Зарахування готівки, внесеної інкасатором, відправленої через поштове відділення, на рахунок банку	31	333
Видано готівку під звіт	372	30
Здійснено передоплату за періодичні видання	39	30
Викуплено власні акції	45	30
Виплачені дивіденди	67	30
Погашено раніше виданий: - довгостроковий вексель; - короткостроковий вексель.	51, 62	30
Оплачено постачальнику за отриману продукцію, товари, послуги	63	30
Видано працівникам путівки в рахунок заробітної плати	66	331

8.4 Відповідальність за порушення норм по регулюванню обігу готівки

Підприємства можуть використовувати готівкові кошти на господарські операційні потреби. Однак Положення № 637 встановлено такі обмеження:

1) підприємство зобов'язане використовувати готівку, отриману в банку згідно з цілями, вказаними в чеку у випадку порушення нараховується штраф на суму використаної не за цільовим призначенням готівки;

2) сума готівкового платежу одного підприємства іншому не повинна перевищувати 10 тис. грн. протягом робочого дня за одним чи кількома платіжними документами. Кількість підприємств, з якими проводяться розрахунки, не обмежується. У разі порушення сума виплаченої готівки понад 10 тис. грн. додається до залишку готівки в касі на кінець кожного дня і порівнюється із встановленим лімітом з моменту здійснення порушення і до моменту його виявлення контролюючими органами.

Зазначені обмеження стосуються також розрахунків готівкою підприємств в оплату за товари, що придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, одержаних за корпоративними картками.

Проте вказані обмеження не стосуються розрахунків підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами, добровільних пожертвувань та благодійної допомоги, розрахунків за спожиту електроенергію, використання коштів, виданих на відрядження, розрахунків підприємств (підприємців) між собою під час закупівлі сільськогосподарської продукції.

3) видача готівки під звіт проводиться за умови повного звітування підзвітної особи за попередній аванс. Підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства разом із невикористаним залишком готівки авансовий звіт про витрачання одержаних у касі сум у такі строки;

- за відрядженнями - протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження;

- на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту (далі - закупівля сільгосппродукції та заготівля вторсировини), - протягом десяти робочих днів з дня видачі готівки під звіт;

- на всі інші виробничі (господарські) потреби - наступного робочого дня після видачі готівки під звіт.

За порушення норм по регулюванню обігу готівки підприємствами всіх форм власності, а також фізичними особами - громадянами України, іноземними громадянами, особами без громадянства, що є суб'єктами підприємницької діяльності Указом Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 № 436/95 передбачені наступні фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах - у двократному розмірі сум

виявленої понадлімітної готівки за кожний день;

- за неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне оприбуткування) у касах готівки - у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;

- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів - у розмірі 25 % виданих під звіт сум;

- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, - у розмірі сплачених коштів.

Штрафні санкції за порушення правил обігу готівки має право накладати податкова служба.

8.5 Облік грошових коштів на рахунках в банках та документування операцій з ними

Згідно з чинним законодавством України всі вільні грошові кошти підприємства повинні в обов'язковому порядку зберігатися в банку.

Безготівкові розрахунки передбачають рух коштів по рахунках в банках юридичних чи фізичних осіб.

Банки відкривають рахунки юридичним та фізичним особам згідно з Інструкцією "Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземних валютах", затвердженою постановою Правління Національного банку України від 12.12.2003 р. № 492. Банки можуть відкривати поточні та вкладні (депозитні) рахунки.

Поточні рахунки відкривають суб'єктам підприємницької діяльності для зберігання коштів і здійснення всіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України.

Між банком та клієнтом укладається договір на розрахунково-касове обслуговування, який є підставою для здійснення банком розрахунків відповідно до потреб підприємства.

При готівкових розрахунках банківськими документами використовуються грошові чеки та об'яви на внесок готівкою; у випадку безготівкових перерахувань платіжні доручення, платіжні вимоги, платіжні вимоги - доручення розрахункові чеки, акредитиви, векселі, банківські платіжні картки.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» призначений для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках у банку, і які можуть бути використані для поточних операцій та має такі *субрахунки*:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Аналітичний облік за рахунком 31 «Рахунки в банках» може вестися за видами рахунків, відкритих у банківських установах.

Субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» призначені хія обліку коштів у національній валюті, які знаходяться на пс рахунку в банку.

Субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в іноземній валюті.

На субрахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» обліковується рух коштів, які знаходяться в акредитивах, на рахунках із вантажообігу та в чекових книжках.

На кожен виставлений акредитив відкривається окремий аналітичний рахунок із зазначенням конкретного постачальника.

8.6 Відображення операцій з грошовими коштами на рахунках в банках

Банки відкривають своїм клієнтам рахунки відвідно до Інструкції «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах», затвердженої постановою правління Національного банку України № 492 від 12.11.03 р. Інструкція визначає порядок відкриття, переоформлення та закриття поточних, депозитних (вкладних), рахунків у національній та іноземній валюті, а також бюджетних рахунків у ональній валюті України.

Загальні принципи організації безготівкових розрахунків у національній валюті України, їх форми, зразки первинних документів та порядок їх обігу визначає інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», що було затверджено постановою правління Національного банку України №22 від 21.01.2004 р.

Записи на рахунку 31 «Рахунки в банку» здійснюються на підставі виписок і первинних документів, доданих до них.

Для обліку іноземної валюти на рахунках в банку доречно відкрити до субрахунка «Поточні рахунки в іноземній валюті» наступні аналітичні рахунки:

312.1 «Валютний рахунок в країні»;

312.2 «Валютний рахунок за кордоном»;

312.3 «Транзитний валютний рахунок».

Далі наведено приклади відображення операцій на рахунках в банках (табл. 8.2.)

Таблиця 8.2. – Синтетичний рахунок 31 «Рахунки в банку»

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Надходження коштів На рахунки в банку з каси	31	30
Від реалізації: - товарів, робіт, послуг, - інших активів	31	70, 71, 74
Від покупців і замовників в погашення заборгованості	31	36
Авансові платежі від покупців і замовників	31	68
Погашення іншої дебіторської заборгованості	31	37
Цільові надходження (гранти, субсидії тощо)	31	48
Одержані кредити банку	31	50, 60
Внески учасників	31	46
Списання коштів з рахунків в банку Видано готівку до каси	30	31
Авансові платежі постачальникам	371	31
Виплати учасникам	67	31
В оплату різних витрат	91, 92, 93	31
В погашення раніше отриманих позик	50, 60, 61	31
В погашення кредиторської заборгованості		31
- постачальникам і підрядникам	63	
- за податками й платежами	64	
- з оплати праці	66	
- за іншими операціями	68	

8.7 Структура звіту про рух грошових коштів та методика його складання

Для оцінки активності діяльності підприємства та з метою управління наявними господарськими засобами, всі грошові потоки

поділяються на вхідні та вихідні - надходження і видатки. Вони відображаються у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3). В Україні порядок складання та подання даного Звіту користувачам встановлено П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та детальної інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентів за звітний період. Звіт складається для оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також для прийняття правильних

рішень керівництвом підприємства та власниками щодо діяльності господарюючих суб'єктів. Показник грошових потоків використовується, з одного боку, як індикатор фінансової стійкості підприємства (показник оцінки потенціалу внутрішніх джерел фінансування), а з другого - як індикатор прибутковості (показник фактичної та потенційної прибутковості підприємства).

Рух коштів у ф. № 3 відображається за видами діяльності: операційною, фінансовою та інвестиційною та надзвичайною у розрізі визначених видів. Віднесення операцій з руху коштів до відповідної діяльності залежить, передусім, від основної господарської діяльності підприємства.

Інформаційним джерелом складання ф. № 3 є дані аналітичного обліку грошових коштів, матеріальних активів, дебіторської та кредиторської заборгованості, показники Балансу, Звіту про фінансові результати. У Звіті про рух грошових коштів не відображаються: внутрішні зміни у складі грошових коштів; негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій),

В Україні звіт про рух грошових коштів складається з використанням:

1. Прямого методу, який полягає у відображенні суми надходжень і витрачання грошових коштів за операціями відповідних видів діяльності. Результат руху грошових коштів визначається шляхом порівняння суми надходжень і витрачань. Перевищення доходів над витрачанням означає, що даний вид діяльності забезпечив отримання більшої суми коштів, ніж необхідно для задоволення потреб за цим напрямом. Негативний результат вказує на те, що на певний вид діяльності витрачається більша сума коштів, ніж отримується від нього. Прямий метод використовується при формуванні показників другого та третього розділів Звіту про рух грошових коштів - визначенні руху грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності.

2. Непрямого методу. У даному випадку підсумковий показник руху грошових коштів отримується в результаті коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності за звітний період до оподаткування на суми операцій від інвестиційної та фінансової діяльності. Такі дії необхідні для визначення результату руху коштів від операційної діяльності: прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування (перший показник звіту), що включає операції інвестиційної та фінансової діяльності, необхідно «очистити» від впливу неопераційних доходів і витрат. Застосовуючи цей метод, необхідно також врахувати зміни залишків виробничих запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, що виникла в результаті операційної діяльності, доходів і витрат майбутніх періодів за звітний період (за виключенням змін від бартерних операцій і неопераційних змін), а також обороти негрошових статей (амортизація необоротних активів).

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Який порядок організації розрахунків готівкою діє в Україні?
2. Що таке ліміт каси і як він встановлюється?
3. Які терміни повернення готівки, взятої під звіт, у касу підприємства?
4. Якими документами оформляються касові операції?
5. Який порядок відкриття рахунків у банку?
6. Який порядок проведення розрахунків за допомогою платіжних доручень та платіжних вимог-доручень?
7. Як організувати і відобразити в обліку розрахунки за допомогою акредитивів?
8. Як організувати і відобразити в обліку операції по розрахунках за допомогою чеків?
9. Що являє собою виписка банку?
10. В яких випадках проводяться розрахунки за допомогою чеків?

Тести для самоперевірки

1. Облік операцій по кредиту рахунку 31 «Рахунки в банку» ведуть:

- а) у Журналі 2;
- б) у Журналі 1;
- в) у Відомості 1.2;
- г) немає правильної відповіді.

2. Банк реєструє всі проведені операції у:

- а) виписці;
- б) Журналі 1;
- в) Відомості 1.2;
- г) правильної відповіді немає.

3. З якою періодичністю необхідно здійснювати інвентаризацію в касі?

- а) раз на рік;
- б) щомісяця;
- в) щоквартально і при зміні матеріально відповідальної особи в касі;
- г) при зміні керівника підприємства.

4. У якому документі узагальнюється інформація про рух готівки в касі підприємства?

- а) це звіт касира;
- б) це матеріальний звіт;
- в) це звіт про рух грошових коштів;
- г) це звіт про фінансові результати.

5. Яким документом оформлюється надходження грошей у касу підприємства?

- а) видатковим касовим ордером;
- б) прибутковим касовим ордером;
- в) грошовим чеком;
- г) звітом касира.

6. Якими документами оформляється здавання готівки до банку?

- а) чеком;
- б) заявою на переказ готівки;
- в) прибутковим касовим ордером;
- г) платіжним дорученням.

7. Який документ містить інформацію про наявність і рух коштів на поточному рахунку в банку?

- а) акредитив;
- б) меморіальний ордер;
- в) платіжне доручення;
- г) виписка банку.

8. Як відображається в обліку надходження готівки до каси з поточного рахунку у банку?

- а) Дт 30 Кт 60;
- б) Дт 31 Кт 30;
- в) Дт 30 Кт 31;
- г) Дт 372 Кт 30;

9. Яким записом відображається в обліку надходження коштів за реалізовану продукцію?

- а) Дт 311 Кт 701;
- б) Дт 311 Кт 361;
- в) Дт 311 Кт 301;
- г) Дт 311 Кт 26.

10. Яким записом відображається в обліку внесення в касу готівки від учасників у рахунок їх вкладів до статутного капіталу підприємства?

- а) Дт 30 Кт 46;
- б) Дт 30 Кт 372;
- в) Дт 30 Кт 70;
- г) Дт 46 Кт 30.

11. Яким записом відображається в обліку виявлений надлишок готівки в касі?

- а) Дт 30 Кт 375;
- б) Дт 30 Кт 701;

в) Дт 30 Кт 719;

г) Дт 30 Кт 947.

12. За рахунок яких джерел покривається нестача готівки в касі?

а) витрат обігу;

б) чистого прибутку;

в) страхового фонду;

г) відшкодування матеріально-відповідальної особи.

13. Скільки рахунків у банку може відкрити господарюючий суб'єкт?

а) один;

б) два;

в) кількість рахунків не обмежена;

г) немає правильної відповіді.

14. З касиром повинен бути укладений договір:

а) купівлі-продажу;

б) зберігання;

в) доручення;

г) про повну матеріальну відповідальність.

15. До грошових документів належать:

а) оплачені путівки в санаторії, пансіонати і будинки відпочинку;

б) поштові марки;

в) проїзні квитки тощо;

г) усі наведені варіанти правильні.

16. Граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня, який встановлюється підприємством, називають:

а) лімітом залишку готівки в касі;

б) залишком;

в) запасом;

г) сальдом.

17. Ліміт каси для кожного підприємства визначається з урахуванням:

а) режиму і специфіки роботи підприємства, його віддаленості від установи банку;

б) обсягу касових оборотів;

в) установлених строків і порядку здавання готівки, готівкової виручки, тривалості операційного часу установи банку та інше;

г) усі наведені варіанти правильні.

18. Документ, який передається касиром підприємства в бухгалтерію і являє собою відривний листок касової книги з додатком прибуткових та видаткових касових ордерів, називають:

а) матеріальним звітом;

б) ж/о 1;

в) звітом про використання коштів виданих на відрядження та в підзвіт;

г) звітом касира.

19. Результати інвентаризації каси оформлюються таким документом:

а) випискою;

б) інвентарним описом;

в) порівняльною відомістю;

г) актом про результати інвентаризації наявних коштів.

20. Лишки в касі, виявлені при інвентаризації, відносять на збільшення:

а) кредиторської заборгованості;

б) фінансового результату;

в) статутного фонду;

г) зарплати касира.

Тема 9. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

- 9.1. Зміст та підходи до визнання витрат
- 9.2. Рахунки для обліку витрат виробництва
- 9.3. Облік прямих витрат операційної діяльності
- 9.4 Облік загальновиробничих витрат
- 9.5 Облік готової продукції та її реалізації
- 9.6 Облік незавершеного виробництва
- 9.7. Облік браку у виробництві

9.1 Зміст та підходи до визнання витрат

Витрати — це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції.

Витрати визнаються при зменшенні активів або при зростанні зобов'язань, внаслідок яких відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки.

Витрати визнаються у відповідному звітному періоді одночасно з визнанням доходів, для отримання яких вони були здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат періоду, у якому вони були здійснені (адміністративні витрати, витрати на збут та інші). За умови, що актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними періодами.

Якщо внаслідок здійснення витрат з'являється актив, то він відображається за статтями "Незавершене виробництво" або "Готова продукція".

Незавершене виробництво — вироби, що не пройшли всіх стадій обробки на даному підприємстві.

Готова продукція - вироби, обробка яких на даному підприємстві повністю завершена, що відповідають визначеним параметрам і стандартам якості.

Витрати визнаються і відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів та збільшенням зобов'язань, за винятком випадків вилучення капіталу власниками, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена. Наприклад, викуп підприємством акцій власної емісії не визнається як витрати, а як вилучення капіталу.

Об'єктами витрат є продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Формування витрат за об'єктами та місцями виникнення здійснюється за видами в системі управлінського обліку.

Витрати відносяться на види продукції (робіт, послуг) по мірі зменшення активів або зростання зобов'язань. Для потреб фінансового обліку ці витрати перегруповуються за узагальненими статтями, визначеними П(С)БО 16 "Витрати" та економічними елементами в цілому по підприємству.

Статтею витрат є вид витрат, що відноситься на окремий об'єкт обліку, елементом витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

У залежності від способу віднесення витрат на об'єкт обліку витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими вважаються витрати, які відносяться на об'єкти обліку без попереднього розподілу, лише на підставі первинних документів.

Непрямі витрати - витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом.

Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку витрат шляхом їх розподілу економічно обґрунтованими методами.

Не визнаються витратами:

- попередня оплата запасів, робіт, послуг (аванси сплачені);
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводить до зменшення власного капіталу;
- витрати, що призводять до зменшення власного капіталу за іншими П(С)БО.

9.2 Рахунки для обліку витрат виробництва

Для обліку витрат виробництва можуть використовуватись рахунки класу 8 "Витрати за елементами" або класу 9 "Витрати діяльності" або класу 8 і 9 одночасно.

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду:

Таблиця 9.1 - Рахунки класу 8 "Витрати за елементами"

Код и рахунків	Назва рахунків	Призначення рахунків
80	"Матеріальні витрати"	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період. Облік ведеться за субрахунками, що відкриваються за видами матеріальних витрат
81	"Витрати на оплату праці"	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період. Облік ведеться за субрахунками, що відкриваються за видами витрат
82	"Відрахування на соціальні заходи"	Для узагальнення інформації про витрати на соціальні заходи за звітний період. Облік ведеться за субрахунками, що відкриваються за видами відрахувань соціального характеру
83	"Амортизація"	Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів
84	"Інші операційні витрати"	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8
85	"Інші затрати"	Для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність, витрат від надзвичайних подій та податків на прибуток

За дебетом рахунків класу 8 ведеться облік усіх витрат підприємства, які списуються до дебету рахунка 23 "Виробництво" в частині прямих і виробничих накладних витрат та до дебету рахунка 79 "Фінансові результати" в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Якщо підприємством ведеться облік витрат за рахунками класу 9 "Витрати за статтями", то рахунки класу 8 є транзитними і використовуються лише для перегруповання нагромаджених за статтями витрат за економічними елементами.

Рахунки 9 класу "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, витрати на запобігання надзвичайним подіям та ліквідацію їх наслідків. Вони призначені для відображення здійснених витрат за видами діяльності:

Таблиця 9.2 - Рахунки класу 9 "Витрати діяльності"

Код раху	Назва рахунка	Призначення рахунка
----------	---------------	---------------------

нка		
90	"Собівартість реалізації"	Призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг
91	"Загальновиробничі витрати"	Ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями підприємства, а також витрат на утримання і експлуатацію машин та обладнання
92	"Адміністративні витрати"	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства
93	"Витрати на збут"	Ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем), продукції, товарів, робіт, послуг
94	"Інші операційні витрати діяльності"	Ведеться облік витрат діяльності, крім витрат, відображених на рахунках 90-93.
95	"Фінансові витрати"	Ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства
96	"Втрати від участі в капіталі"	Ведеться облік зменшення вартості інвестицій, які облічуються за методом участі в капіталі при веденні інвестиційної діяльності
97	"Інші витрати"	Ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією товарів, робіт, послуг
98	"Податки на прибуток"	Ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій
99	"Надзвичайні витрати"	Ведеться облік витрат і втрат, пов'язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом - списання суми витрат в кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 "Фінансові результати".

9.3 Облік прямих витрат операційної діяльності

За методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженими Державним комітетом промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 витрати операційної діяльності підприємства групуються за такими ознаками:

Таблиця 9.3 – Групування витрат операційної діяльності підприємства

Ознаки групування витрат	Склад та інтерпретація груп витрат
За центрами відповідальності	Витрати групуються за місцями їх виникнення: бригада, цех, дільниця, виробництво, служба та ін. Таке групування необхідне для планового нормування витрат і контролю за їх фактичною сумою.
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на виробу, види виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну реалізовану продукцію.
За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні та комплексні витрати. Використовується при калькулюванні собівартості.

За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі і непрямі. Прямі витрати відносяться на об'єкти обліку баз розподілу, на підставі первинних документів. Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку шляхом розподілу економічно доцільним шляхом.
За видами витрат	За економічними елементами (сукупність економічно однорідних витрат) та статтями (видами витрат, що відносяться на об'єкт обліку)
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні і постійні витрати. Змінними вважаються витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Постійними вважаються витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.
За календарними періодами	Щомісячні (здійснюються в кожному місяці), довгострокові (здійснюються в період, що перевищує 9 місяців)
За доцільністю здійснення	Продуктивні (доцільні) і непродуктивні (недоцільні)
За відношенням до собівартості	Витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію - витрати, безпосередньо пов'язані з її виготовленням. Витрати періоду - витрати, які неможливо пов'язати з доходами певного періоду.

До прямих витрат відносять:

- прямі матеріальні витрати — витрачання запасів, що складають основу виготовлюваної продукції, сприяють процесу її виготовлення і можуть бути віднесені до окремих об'єктів обліку витрат;
- прямі витрати на оплату праці — заробітна плата робітників, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі, які можуть бути безпосередньо віднесені до об'єктів обліку витрат;
- інші прямі витрати - всі інші виробничі витрати, що можуть безпосередньо бути віднесені до конкретного об'єкта витрат (амортизація, орендна плата, ліцензія тощо).

Непрямі витрати - витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Доцільність віднесення витрат на об'єкти визначається за принципом співвідношення витрат і вигод. Якщо витрати на їх безпосереднє віднесення перевищують вигоди від такої операції, то такі витрати краще відносити на об'єкти обліку шляхом розподілу. Тому витрати, розмір яких є незначним у структурі собівартості, відносять до накладних.

До виробничих накладних витрат відносять: витрати на управління виробництвом, амортизацію та обслуговування основних засобів загальновиробничого призначення, амортизацію нематеріальних активів, витрати на вдосконалення технології і організації виробництва, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, навколишнього середовища, техніку безпеки, інші витрати.

Виробничі накладні витрати поділяються на постійні та змінні.

Змінні загальновиробничі витрати — це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюється прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням таких баз розподілу:

- витрат на утримання та експлуатацію обладнання;
- основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);
- прямих витрат;
- обсягу продукції;

Розподіл витрат здійснюється, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати — витрати на обслуговування та управління виробництвом, що не змінюються (майже не змінюються) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати складаються з розподілених та нерозподілених.

Розподілені загальновиробничі витрати відносяться на кожен об'єкт витрат з використанням такої ж бази розподілу, як і змінні.

Нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення.

Не пов'язані з виробництвом продукції адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Ці витрати не включаються до виробничої собівартості продукції і є витратами звітного періоду.

До адміністративних витрат відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління виробництвом.

Витрати на збут — витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

До складу інших операційних витрат, відносяться інші витрати періоду.

Для потреб фінансового обліку деталізовані витрати, одержані з управлінського обліку за окремими об'єктами перегруповуються за наведеними статтями та елементами витрат на підприємстві в цілому.

Підприємство самостійно або за погодженням з материнською (вищестоящою) організацією формує статті витрат, виходячи з особливостей діяльності. Це можуть бути такі статті:

1. Сировина і матеріали (за видами).
2. Купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати.
3. Робота і послуги виробничого характеру.
4. Паливо і електроенергії на виробничі цілі.
5. Зворотні відходи.
6. Основна заробітна плата.
7. Додаткова заробітна плата.
8. Відрахування на соціальні заходи.
9. Амортизація інструментів і пристроїв спеціального призначення.
10. Амортизація основних засобів.
11. Амортизація нематеріальних активів.
12. Супутня продукція (вираховується).

За особливостями технології виробництва виділяють такі методи обліку витрат: позамовний і попроцесний.

Позамовний метод обліку витрат використовують на індивідуальних дрібносерійних виробництвах. До таких відносяться: ремонтне виробництво, поліграфія, виготовлення меблів тощо.

За цим методом витрати збираються в кожному замовленні, одержаному від клієнта. Прямі витрати: за первинними документами, накладні - пропорційно до прямих.

Попроцесний метод обліку витрат використовується в крупносерійних та масових виробництвах: машинобудуванні, переробній промисловості тощо. Об'єктом обліку витрат є технологічний процес, його частини, види виготовленої продукції. Прямі витрати відносяться на продукцію за первинними документами, накладні - за вибраними базами розподілу.

Об'єктом контролю витрат та прибутку при цьому методі може бути не лише виготовлення продукції, а й окремі етапи процесу. На вимоги менеджменту можуть створюватись центри витрат та центри відповідальності (від мінімально доцільних), в межах яких контролюються витрати в ході виробничого процесу. Такий спосіб формування і контролю витрат називається обліком за центрами витрат і центрами відповідальності.

На базі використання наведених методів обліку може здійснюватись нормування витрат за об'єктами. При цьому складається нормативний кошторис витрат, який постійно коригується. За фактично здійсненими витратами складається калькуляція, у якій визначається собівартість

продукції. Нормативний кошторис та калькуляція порівнюються, визначаються відхилення та винуватці.

Витрати в системі управлінського обліку за видами виробництв, статтями витрат і видами продукції, центрами витрат і центрами відповідальності збираються на відкритих для цього аналітичних рахунках до синтетичного рахунка 23 "Виробництво". На дебеті цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, виробничі накладні витрати, втрати від браку тощо. Витрати за видами списуються з рахунків фінансового обліку: запасів, оплати праці тощо.

За кредитом рахунка 23 "Виробництво" здійснюється списання суми фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

Облік витрат, що відносяться на собівартість продукції ведеться також на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Облік витрат на цьому рахунку ведеться за виробничими підрозділами підприємства: цехами, дільницями, відділеннями, філіями тощо. За дебетом рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом списання за розподілом на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

Аналітичний облік на рахунку ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями витрат.

Така система поєднання управлінського та фінансового обліку називається інтегрованою.

Собівартість виготовленої продукції формується за окремими об'єктами обліку витрат на аналітичних рахунках субрахунку 23 "Виробництво". Зведені за аналітичними рахунками витрати збираються за дебетом рахунка 23 "Виробництво".

Списані за кредитом рахунка 23 "Виробництво" витрати складають собівартість продукції, виготовленої за звітний період.

Витрати на виробництво продукції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

Таблиця 9.4 – Облік витрат на виробництво

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Передані матеріали у виробництво	23	201
Використання палива	23	203
Використання МШП	23	22
Напівфабрикати, передані в подальшу переробку	23	25
Нарахована заробітна плата виробничим працівникам	23	661
Нараховані відрахування на соціальні заходи працівникам виробництва	23	65
Віднесені на виробництво витрати електроенергії	23	63
Нарахована пряма амортизація основних засобів виробничого призначення	131	23
Затрати допоміжних цехів, розподілені на основне виробництво	23	23
Загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості продукції	91	23
Оприбуткування готової продукції	23	23

Групування витрат на прямі та непрямі залежить від особливостей діяльності підприємства, номенклатури виробництва, організаційної структури, технологічного процесу тощо.

Наприклад, якщо у цеху виробляють один вид продукції або декілька видів продукції в умовах ритмічного виробництва, то витрати на амортизацію та утримання обладнання будуть прямими. Якщо в цеху виробляють значну номенклатуру продукції, особливо в умовах неритмічного виробництва, то названі витрати будуть непрямими.

На більшості видів виробництв до прямих відносять витрати на оплату праці робітників виробництва та витрати на основні матеріали.

Витраченими на виробництво вважаються матеріали, що увійшли в звітному періоді у собівартість виготовленої продукції, або такі, обробку яких розпочато. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюється за визначеною для окремих груп матеріалів оцінкою, за якою вони і включаються до собівартості продукції. При відпуску основних матеріалів зі складу у первинних документах на списання вказується напрям їх використання (вид виготовлюваної продукції, номер замовлення та ін.). За допоміжними матеріалами вказують напрям використання лише за умови, що вони сприяють процесу виробництва або забезпечують його за одним видом продукції.

Для потреб фінансового обліку необхідна інформація про витрачання матеріалів за окремими класифікаційними групами у звітному періоді на підприємстві в цілому.

Облік витрачання матеріалів у звітному періоді визначають за такими методами:

- документування;
- інвентарний;
- партійний.

При використанні методу документування на підставі первинних документів (лімітно-збірних карт, накладних, вимог) визначають фактичне витрачання матеріалів звітного періоду. Розрахунок кількості відпущених матеріалів здійснюють з урахуванням обсягу фактичного виробництва продукції за нормативами. Цей метод доцільно використовувати на підприємствах, що не мають незавершеного виробництва.

При інвентарному методі в кінці кожного звітного періоду проводять інвентаризацію залишків невикористаних відпущених зі складу на виробництво матеріалів. Після цього визначають вартість фактично використаних матеріалів: до початкового залишку на робочих місцях і в цеховій коморі додають відпущені матеріали і віднімають кінцевий залишок. Інвентарний метод дозволяє також визначити і матеріали, обробка яких розпочата на кінець звітного періоду. Інвентарний метод доцільно використовувати на підприємствах, що потребують наявності залишків матеріалів у цехах, а також мають незавершене виробництво на кінець звітного періоду.

Партійний спосіб обліку витрат матеріалів на виробництво використовують у виробництвах, де можливо здійснювати контроль за кожною партією розкрою. Наприклад, розкрій металів, тканин, шкіри тощо. При цьому попередньо визначається вихід деталей за окремою партією, який заноситься в Акт розкрою. Порівняння фактичного витрачання матеріалів з розрахунковим дає можливість проконтролювати виконання норм витрат матеріалів та виходу продукції.

Наведені методи обліку матеріалів дають можливість не тільки визначати фактичне витрачання матеріалів, а й виявити відхилення від встановлених норм.

При відпуску матеріалів на виробництво в межах норм складаються облікові записи:

Дебет 23 "Виробництво"; Кредит 20 "Виробничі запаси";

Кредит 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

При відпуску прямих матеріалів понад визначені норми слід зробити записи на рахунках:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"; Кредит 20 "Виробничі запаси";

Кредит 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Понаднормативне витрачання матеріалів не відноситься на собівартість продукції (робіт, послуг), а включається до собівартості реалізованої продукції.

Матеріальні витрати зменшуються на суму повернених відходів, які оцінюються за обліковими оцінками.

Повернені відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, які утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили частково або повністю свої споживчі якості, через що використовуються з вищими витратами або не використовуються за прямим призначенням.

Облік прямої заробітної плати. Прямою вважається заробітна плата робітників, зайнятих на виробництві, яку можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

При відрядній формі оплати праці заробітна плата робітників відноситься на об'єкти обліку витрат за первинними документами: нарядами, маршрутними листами, рапортами про виробіток тощо. Узагальнення цих витрат здійснюється у калькуляціях фактичної собівартості окремих видів продукції, процесів, інших об'єктів. При погодинній оплаті праці заробітна плата робітників розподіляється за видами виробів, за процесами тощо і є прямою статтею калькуляції. Додаткова заробітна плата, премії та доплати робітникам розподіляються пропорційно до основної. Одночасно з розподілом заробітної плати створюється резерв на виплату відпусток працівникам. При цьому складається така кореспонденція рахунків:

Дебет 23 "Виробництво";

Кредит 471 "Забезпечення виплат відпусток".

Сума резерву визначається до собівартості виготовленої продукції при його створенні.

При нарахуванні прямої заробітної плати робітникам складається проводка:

Дебет 23 "Виробництво";

Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Якщо заробітна плата нараховується понад встановлені норми, то її сума відноситься на собівартість реалізації. При цьому складається кореспонденція:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції";

Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою".

При цьому аналізуються напрямки і причини відхилень, встановлюються винуватці.

Облік інших прямих витрат. Віднесення до інших прямих витрат залежить від особливостей виробництва. Якщо в цеху випускається один вид продукції або декілька видів в умовах ритмічного виробництва, то до прямих витрат можуть відноситись:

- амортизація основних засобів виробничого призначення;
- амортизація МШП;
- витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші витрати.

Нарахування амортизації за основними засобами здійснюється за визначеними обліковою політикою методами для окремих груп основних засобів.

При цьому складається кореспонденція рахунків:

Дебет 23 "Виробництво"; Кредит 131 "Знос основних засобів".

Вартість необоротних МШП списується на витрати виробництва в залежності від методу нарахування амортизації, передбаченою для них обліковою політикою підприємства.

Облік витрат на соціальні заходи. До складу інших прямих витрат відносяться відрахування на соціальні заходи за заробітною платою робітників.

Це витрати на нарахування: Пенсійного фонду:

Дт 23 "Виробництво"; Кт 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням".

Фонду соціального страхування:

Дт 23 "Виробництво"; Кт 652 "Розрахунки за соціальним страхуванням".

Фонду соціального страхування на випадок:

Дт 23 "Виробництво"; Кт 653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття".

До прямих можуть бути включені інші виробничі витрати, які економічно можливим шляхом відносяться на окремі об'єкти обліку витрат. Формування витрат за об'єктами витрат здійснюється в системі управлінського обліку.

9.4 Облік загальновиробничих витрат

До складу загальновиробничих відносяться витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами підприємства, а також витрати на експлуатацію машин та устаткування (табл. 10.4).

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". За дебетом цього рахунка обліковується сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне за відповідним розподілом їх списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

Таблиця 9.5 - Групування загальновиробничих витрат

Зміст статті	Групування статей витрат	
	постійні	змінні
Утримання апарату управління цеху	X	
Витрати на відрядження апарату управління цеху	X	
Витрати на обслуговування виробничого процесу (спеціальне харчування ін.)	X	
Витрати на охорону праці	X	
Витрати на охорону навколишнього середовища	X	
Винахідництво і раціоналізація	X	
Витрати на дослідження і розробки	X	
Витрати на утримання обладнання основних засобів загальновиробничого призначення	X	
Витрати на обслуговування: ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	X	
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	X	
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	X	
Витрати на обслуговування виробничих будівель і споруд	X	
Нестачі в межах норм природного убутку		X
Водопостачання		X
Обов'язкове страхування	X	
Утримання охорони	X	
Утримання внутрішнього транспорту		X
Витрати на матеріали загальновиробничого призначення		X
Послуги зі сторони		X
Податки і збори		X
Інші витрати	X	

До змінних відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Розподіл змінних виробничих витрат здійснюється за об'єктами за визначеними базами розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Витрати, що змінюються майже прямо пропорційно, вважаються умовно-змінними.

Витрати на управління і обслуговування виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності будуть умовно-постійними. Витрати, що частково змінюються, вважаються умовно-змінними.

Розподіл постійних витрат за об'єктами здійснюється за визначеною підприємством базою, виходячи з нормальної потужності.

Нормальна потужність підприємства — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування.

Розподіл загальновиробничих витрат може здійснюватись за такими базами:

- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;

- основна заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);
- прями витрати;
- обсяг продукції.

При розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникнути нерозподілені постійні загальновиробничі витрати. Ці витрати відносяться не до собівартості продукції, що виготовляється, а до собівартості реалізованої продукції і є витратами періоду. Приклад розподілу таких витрат наведено в П(С)БО 16.

На суму загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості виготовленої продукції, виконуються такі бухгалтерські записи, грн.:

Дебет 23 "Виробництво" Кредит 91 "Загальновиробничі витрати",

На суму загальновиробничих витрат, що включаються до витрат періоду:

Дебет 90 "Собівартість реалізації" Кредит 91 "Загальновиробничі витрати"

За П(С)БО 16 загальна сума розподілених та нерозподілених виробничих витрат не може перевищувати їх фактичний розмір.

9.5 Облік готової продукції та її реалізації

До готової продукції відносяться вироби, виготовлені на підприємстві, призначені для продажу, які відповідають технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Для цілей бухгалтерського обліку готова продукція включається до складу запасів.

Готова продукція прибутокється на склад за фактичною собівартістю. В аналітичному обліку оприбуткування готової продукції здійснюється за обліковими цінами, що визначається підприємством, виходячи з розміру фактичної собівартості попередніх періодів. Це відбувається тому, що технічно можливо визначити розмір тільки прямих витрат, що включаються до собівартості кожної партії продукції, однак лише після закінчення звітного періоду стає відома фактична потужність та сума загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості виробленої продукції.

По завершенні звітного місяця облікова вартість готової продукції коригується до фактичної. Сума відхилень облікової вартості від фактичної визначається таким чином:

$V.v. = (V. \text{ поч.} + V.zv. \text{ міс.}) / (P. \text{ поч.} + P.zv. \text{ міс.})$, де

V.v. - відсоток відхилень;

V.поч. - відхилення на початок місяця;

V.zv. міс. - відхилення звітного місяця;

P.поч. - продукція за обліковими цінами на початок місяця;

P.zv. міс. - продукція звітного місяця за обліковими цінами.

Сума відхилень визначається добутком відсотка відхилень та вартості відпущеної зі складу продукції.

Сума відхилень на початок місяця визначається різницею залишку по рахунку 26 "Готова продукція" за фактичною собівартістю та залишку готової продукції на складі за обліковими цінами.

Оприбуткування готової продукції на склад здійснюється за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, приймально-здавальними актами. На окремі її види, (номенклатурні номери) відкриваються картки складського обліку, у яких ведеться облік надходження готової продукції, її вибуття та виводиться залишок після кожної операції. На складі ведеться в більшості випадків кількісний облік готової продукції. Відвантаження готової продукції здійснюється за угодами з покупцями за цінами, які визначаються для кожного зокрема. На основі первинних документів ведеться Відомість аналітичного обліку запасів (5.1) до Журналу 5 "Облік витрат".

Протягом звітного місяця у цехах нагромаджуються дані про виробництво продукції за обліковими цінами та кількістю виготовленої продукції. У кінці місяця здійснюється корегування облікової вартості готової продукції до фактичної.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 "Готова продукція". За дебетом рахунка відображається надходження готової продукції за фактичною виробничою собівартістю, за кредитом - списання готової продукції та сума відхилень фактичної виробничої собівартості від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до собівартості реалізованої продукції.

В кінці звітної місяця при оприбуткування готової продукції складаються такі облікові записи :

1. На суму фактичної виробничої собівартості виготовленої продукції:

Дебет 26 "Готова продукція "; Кредит 23 "Виробництво".

2. На суму виробничої собівартості за обліковими цінами:

Дебет 90 "Собівартість реалізації"; Кредит 26 "Готова продукція ".

3. На суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами:

Дебет 90 " Собівартість реалізації";

Кредит 26 "Готова продукція ". (При перевищенні собівартості над обліковою ціною).

Дебет 90 "Собівартість реалізації";

Кредит 26 "Готова продукція ".(При перевищенні облікової ціни над фактичною собівартістю - "сторно").

Аналітичний облік реалізації готової продукції відображається у Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками (3.1), за винятком заборгованості, забезпеченої векселем. У Відомості вказується за кожним виставленим рахунком покупцем: сальдо на початок місяця, дата виникнення заборгованості, суми дебіторської заборгованості в кореспонденції з рахунками грошових коштів та доходів, дата оплати за продукцію та сальдо на кінець місяця.

Таблиця 9.6 – Облік реалізації готової продукції

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Реалізовано готову продукцію покупцям	361	701
Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
Списана собівартість реалізованої продукції	901	26
Списана собівартість готової продукції на фінансовий результат	791	901
Списана сума доходу на фінансовий результат	701	791
Відображено нерозподілений прибуток	791	441

До собівартості реалізованої продукції відносять:

- виробничу собівартість реалізованої продукції;
- нерозподілені загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість реалізованої продукції визначається, виходячи з облікової ціни з урахуванням суми відхилень фактичної виробничої собівартості від облікової ціни.

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунка 90 "Собівартість реалізації" відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі

витрати узагальнюються на рахунках обліку витрат звітного періоду - 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" має такі субрахунки:

- 901 "Собівартість реалізованої готової продукції";
- 902 "Собівартість реалізованих товарів";
- 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг";
- 904 "Страхові виплати".

Списання виробничої собівартості реалізованої продукції оформляється на рахунках бухгалтерського обліку таким записом:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції";
Кредит 26 "Готова продукція".

Суму нерозподілених загальновиробничих витрат:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
Кредит 91 "Загальновиробничі витрати"

Наднормативні виробничі витрати виникають при використанні методу нормативних витрат для формування собівартості виготовленої продукції:

1. Списання наднормативних витрат на матеріали:

Дт 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" ; Кт 20 "Виробництво".

2. Списання наднормативних витрат на заробітну плату:

Дт 901 "Собівартість реалізованої готової продукції";

Кт 661 "Розрахунки за заробітною платою".

3. Списання наднормативних загальновиробничих витрат: Дт 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"; Кт 91 "Загальновиробничі витрати".

9.6 Облік незавершеного виробництва

Продукція, що не пройшла всіх етапів технологічної обробки на даному підприємстві і не відповідає визначеним параметрам та стандартам, а також незавершені роботи, не прийняті замовниками, вважаються незавершеним виробництвом.

Для визначення розміру незавершеного виробництва необхідно врахувати облік руху сировини і матеріалів, деталей, вузлів та напівфабрикатів, ступінь їх обробки та всі витрати на обробку, включаючи накладні витрати.

За дебетом рахунку 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 завершені виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), 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 витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

У виробництвах, що мають постійні залишки незавершеного виробництва, для визначення витрат, що відносяться до готової продукції, їх необхідно постійно щомісячно оцінювати.

Собівартість готової продукції при наявності незавершеного виробництва визначають таким чином: до незавершеного виробництва на початок місяця додають затрати звітного місяця, вираховують повернення і списання сум, а також незавершене виробництво на кінець звітного періоду. Тому правильна оцінка незавершеного виробництва є важливою.

При визначенні вартості незавершеного виробництва слід враховувати:

- фактично здійснені прямі витрати (за первинними документами);
- транспортно-заготівельні витрати — за середнім відсотком, виходячи з вартості витрачених матеріальних цінностей;
- додаткову заробітну плату — за визначеним відсотком;

- витрати на соціальне страхування — за відсотками, визначеними у відповідності до вимог чинного законодавства до основної та додаткової заробітної плати;

- загальновиробничі накладні витрати — виходячи з визначеної підприємством бази розподілу.

Для точнішої оцінки незавершеного виробництва підприємства проводять його інвентаризацію. У акті інвентаризації залишки незавершеного виробництва відображають за окремими об'єктами обліку витрат, виходячи із ступеня їх обробки і порівнюють з даними, отриманими з бухгалтерського обліку. Отримані відхилення аналізують.

9.7 Облік браку у виробництві

Значну частину в непродуктивних витратах підприємства займають втрати від браку.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

У процесі виробництва продукції можливі також технологічні втрати. До них належать витрачання сировини і матеріалів та інших запасів, внаслідок яких неможливо оприбуткувати готову продукцію. Порядок їх розрахунку для промислових підприємств визначені Методичними рекомендаціями по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України від 02.02.2001р. №47.

Наприклад, підприємство займається виготовленням фарби. За затвердженою технологією виробництва для виготовлення однієї партії фарби робітники закладають в обладнання усі необхідні складові вагою 500 кг. Вихід готової фарби при повному дотриманні технології складе близько 485-485 кг. У даному випадку 15-20 кг вкладених матеріалів будуть технологічними втратами. Оцінка технологічних втрат за прямими матеріальними витратами здійснюється за нормативними калькуляціями або технологічними картами, за витратами з оплати праці з нарахуваннями на соціальне страхування - з нормативами з урахуванням виконаних операцій, загальновиробничими накладними витратами — за відсотком, виходячи з порядку їх розподілу підприємством. Технологічні втрати списуються на собівартість виготовленої у звітному періоді продукції або на незавершене виробництво.

Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, виявлений в процесі виробництва. У залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним.

Облік витрат на виправлення браку та вартість остаточного браку відображається підприємством на рахунку 24 "Брак у виробництві". За дебетом рахунку 24 "Брак у виробництві" відображаються витрати виявленого зовнішнього та внутрішнього браку (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом - суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

При зовнішньому браку, виявленому покупцем після повернення ним продукції, підприємство здійснює корегування отриманих доходів, визнаних податків та собівартості реалізованої продукції. Для відображення операцій з обліку браку складаються такі облікові записи:

Таблиця 9.7 – Кореспонденція рахунків при обліку браку

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Здійснено витрати для виправлення виправного браку:	24	23
- матеріалів	24	20
- малоцінних та швидкозношуваних предметів	24	22
- оплата праці	24	66
- соціальне страхування	24	65
Списання витрат на виправлення браку на собівартість продукції	23	24
Списана фактична собівартість остаточного браку	24	23
Здійснено відшкодування втрат від браку за рахунок винуватців	375	24
Оприбуткування матеріалів, які можливо використати повторно	201, 209	24
Корегування доходів у зв'язку з поверненням покупцями бракованої готової продукції	704	36
Корегування запасів та собівартості реалізованої продукції на суму повернень (метод "сторно")	901	26

Аналітичний облік за рахунком 24 "Брак у виробництві" ведеться за видами виробництва.

Втрати від браку відображаються в тому місяці, у якому вони виявлені. На виявлений брак відділом технічного контролю складається акт про брак, у якому вказується місце виникнення браку, кількість бракованих виробів, причина браку, а також особи, винні у виникненні браку.

Підприємство повинне скласти перелік можливих причин виникнення браку, включаючи технологічні втрати, винуватців браку. Якщо брак виник з вини працівників, то отримані втрати або здійснені витрати на його виправлення утримуються з нарахованої їм заробітної плати (за письмовою заявою працівників). Якщо брак виник через поставки неякісних матеріалів постачальниками, то підприємство виставляє їм претензії відповідно до умов укладених договорів.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які види господарської діяльності може здійснювати підприємство?
2. Як у бухгалтерському обліку класифікують витрати підприємства?
3. З яких витрат складається виробнича собівартість виробництва, на яких рахунках їх обліковують?
4. Як обліковують прямі витрати?
5. Як обліковують загальновиробничі витрати?
6. Як обліковують адміністративні витрати?
7. Як обліковують витрати на збут?
8. Як відображають в обліку брак у виробництві?
9. З чого складаються оцінка та облік незавершеного виробництва?
10. Як організують облік витрат на виробництві?

Тести для самоперевірки

1. Витрати в незавершеному виробництві на кінець звітної періоду відображає:

- а) сальдо рахунку 23 «Виробництво»;
- б) сальдо рахунку 25 «Напівфабрикати»;
- в) дебетовий оборот рахунку 26 «Готова продукція»;
- г) дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво».

2. За даними якого рахунку визначається залишок незавершеного виробництва:

- а) 23 «Виробництво»;
- б) 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- в) 26 «Готова продукція»;
- г) 20 «Виробничі запаси».

3. До статті калькуляції «Втрати від браку» включаються:

- а) вартість зворотних відходів;
- б) утримання з винуватців браку;
- в) витрати по виправленню браку;
- г) немає правильної відповіді.

4. Втрати від браку до складу незавершеного виробництва:

- а) не включаються;
- б) включаються тільки до собівартості незавершених замовлень при позамовному методі обліку витрат;
- в) включаються;
- г) немає правильної відповіді.

5. Визначаючи вартість незавершеного виробництва, необхідно враховувати:

- а) фактично здійснені прямі витрати, транспортно-заготівельні витрати;
- б) додаткову заробітну плату за визначеним відсотком та витрати на соціальне страхування;
- в) загальновиробничі (накладні) витрати, виходячи з визначеної підприємством бази розподілу;
- г) всі наведені варіанти відповідей вірні.

6. Допоміжне виробництво — це виробництво, призначене для:

- а) виконання робіт з обслуговування обладнання основного виробництва;
- б) забезпечення безперервної роботи основного виробництва;
- в) задоволення соціально-культурних потреб працівників підприємства;
- г) немає правильної відповіді.

7. Наявність взаємних послуг (зустрічних послуг) притаманна:

- а) цехам основного виробництва;
- б) обслуговуючим виробництвам та господарствам;
- в) однорідним групам виробничих запасів;
- г) найменуванням та однорідним групам.

8. До прямих матеріальних витрат відносяться:

- а) вартість комплектуючих матеріалів;
- б) основні матеріали;
- в) допоміжні матеріали;
- г) немає правильної відповіді.

9. До інших прямих витрат відносяться:

- а) знос спеціального обладнання;
- б) цехові витрати;
- в) непрямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці;
- г) немає правильної відповіді.

10. Вибір методу обліку витрат і калькулювання не залежить від:

- а) рішення керівництва;
- б) особливостей технологічного процесу;
- в) кількості облікових працівників;
- г) немає правильної відповіді.

11. Для індивідуальних виробництв характерним є метод обліку витрат і калькулювання:

- а) попередільний;
- б) позамовний;
- в) змішаний;
- г) немає правильної відповіді.

12. Витрати, зібрані на калькуляційних рахунках, розподіляються:

- а) між видами виробництв;
- б) між цехами підприємства;
- в) між готовою продукцією та незавершеним виробництвом щодо кожної аналітичної позиції;
- г) немає правильної відповіді.

13. До собівартості реалізації не включаються:

- а) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- б) адміністративні витрати;
- в) інші прямі витрати;
- г) немає правильної відповіді.

14. Незавершене виробництво — це:

- а) продукція, яка не пройшла всіх передбачених технологічним процесом стадій обробки;
- б) продукція, яка не прийнята відділом технічного контролю;
- в) сальдо по рахунку 23 «Виробництво»;
- г) усе вищеперераховане.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП «Рута», 2009. - 912 с.
2. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] - 2-ге вид., доп. і перероб. - К : Кондор-Видавництво, 2013. - 551 с.
3. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч. Посібник / І.Б. Садовська. - Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2009.
4. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. - 5-те вид. допов. і перероб. - К.: Алерта, 2011. - 976 с.
5. Фінансовий облік: навч. посібник. – 2-е вид., доп. / Н. І. Гордієнко; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. – 284 с.
6. Сайт «Бухгалтер 911»: <http://buhgalter911.com/> [Електронний ресурс]
7. Газета Все про бухгалтерський облік: <http://www.vobu.com.ua/> [Електронний ресурс]
8. Газета Дебет Кредит: <http://dtk.com.ua/> [Електронний ресурс]
9. Газета Бухгалтерія: <http://www.buhgalteria.com.ua/> [Електронний ресурс]
10. Сайт кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ: <http://oia.lntu.edu.ua/> [Електронний ресурс]

Навчальне видання

Фінансовий облік I: теорія та практика

Навчальний посібник
для студентів
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
та 241 «Готельно-ресторанна справа»
денної та заочної форм навчання

Укладач: **Брік** Світлана Володимирівна

Відповідальний за випуск

Роботу рекомендував до видання М. І. Погорєлов

Редактор

План 2018 р., поз.154 / ___

Підп. до друку _____. Формат 60 x 84^{1/16}. Папір офсет.
Гарнітура Таймс. Друк – ризографія. Ум. друк. арк. ___. Обл. - вид. арк.
Наклад 25 прим. Зам.№ _____. Ціна договірна.

Самостійне електронне видання