



НАРОДНА УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ

Миколенко О. П.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Частина 1

Видавництво НУА

НАРОДНА УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ

Миколенко О. П.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

для студентів вищих навчальних закладів
у 2 частинах

видання друге, перероблене та доповнене

Частина 1

Харків
Видавництво НУА
2017

УДК 657.1 (075.8)

ББК 65.052.0я7

М 59

*Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського гуманітарного університету «Народна українська академія»
Протокол № 4 від 27.11.2017 р.*

Рецензенти:

Пилипенко А. А. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету ім. С. Кузнеця.

Амосов О. Ю. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної теорії та фінансів Харківського регіонального інституту державного управління НАДУ при Президентіві України, заслужений діяч науки і техніки України.

Цибульська Е.І. – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки і права Харківського гуманітарного університету «Народна українська академія».

М 59 Миколенко, Олена Петрівна.

Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студентів ВНЗ у 2-х ч. / Миколенко О. П. ; Нар. укр. акад. – 2-е вид. ; перероб. та доп. – Харків : Вид-во НУА, 2017. – Ч. 1. – 308 с.

У навчальному посібнику поєднано як теоретичні аспекти з основ бухгалтерського обліку на підприємстві, так і практичні матеріали з організації самостійного вивчення дисципліни. Темі посібника розкрито за однаковими складовими та містять: тематичний план курсу, методичні рекомендації до опрацювання теми за кожним пунктом плану, завдання для практичних занять, завдання для самостійної роботи студентів, тематика індивідуальних завдань, список літератури, перелік питань для підготовки до іспиту, словник основних термінів, а також шкалу успішності. Зміст посібника викладено із використанням національних стандартів бухгалтерського обліку та відповідного чинного законодавства. Викладений матеріал спонукає до організації аудиторної та самостійної роботи студентів, сприяє зміцненню практичних навичок і вмінь. Може бути використаний студентами вищих навчальних закладів, та бути корисним усім, хто цікавиться як теорією, так і практикою аудиту бухгалтерського обліку в Україні.

УДК 657.1 (075.8)

ББК 65.052.0я7

© Народна українська академія, 2017

ЗМІСТ

Вступ	5
Тематичний план дисципліни	8
Програма навчальної дисципліни	11
Модуль 1. Теорія бухгалтерського обліку	16
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод.....	16
1. <i>Етапи становлення та розвитку господарського обліку</i>	16
2. <i>Господарський облік: сутність та види</i>	20
3. <i>Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти</i>	23
4. <i>Метод бухгалтерського обліку та його елементи</i>	29
5. <i>Види господарської діяльності підприємства</i>	31
Плани практичних занять.....	32
Тема 2. Бухгалтерський баланс.....	36
1. <i>Групування статей активу і пасиву балансу</i>	36
2. <i>Господарські операції та їх вплив на статті балансу</i>	43
Плани практичних занять.....	44
Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.....	48
1. <i>Рахунки бухгалтерського обліку. План рахунків</i>	48
2. <i>Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок</i>	53
3. <i>Оборотні відомості за синтетичними та аналітичними рахунками</i>	55
4. <i>Кореспонденція рахунків, бухгалтерська проводка</i>	61
Плани практичних занять.....	64
Тема 4. Оцінювання і калькуляція.....	69
1. <i>Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку</i>	69
2. <i>Калькуляція в системі бухгалтерського обліку</i>	70
Плани практичних занять.....	80
Тема 5. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.....	81
1. <i>Документування господарських операцій та документообіг</i>	81
2. <i>Форми бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні</i>	90
3. <i>Помилки в бухгалтерських записах, способи їх виправлення</i>	90
4. <i>Облікова політика підприємства. Зміни облікової політики та облікової оцінки</i>	91
5. <i>Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку</i>	98
Плани практичних занять.....	107
Модуль 2. Бухгалтерський облік активів	108
Тема 6. Облік необоротних активів.....	108
1. <i>Необоротні активи, їх структура</i>	108
2. <i>Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку</i>	109
3. <i>Способи надходження основних засобів на підприємство</i>	110
Формування первісної вартості об'єктів основних засобів.....	

4. Амортизація основних засобів. Методи амортизації для різних груп об'єктів необоротних активів.....	117
5. Ремонт / поліпшення власних основних засобів.....	128
6. Дооцінка-уцінка основних засобів.....	130
7. Вибуття основних засобів: особливості обліку та документального оформлення.....	134
8. Бухгалтерський облік нематеріальних активів.....	141
Плани практичних занять.....	146
Тема 7. Облік запасів.....	154
1. Запаси, їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку.....	154
2. Формування первісної вартості запасів.....	157
3. Транспортно-заготівельні витрати, їх розподіл.....	165
4. Вибуття запасів. Методи оцінки вибуття запасів.....	170
5. Облік товарів в торгівлі, торгова націнка.....	179
6. Особливості обліку окремих видів запасів.....	184
7. Облік готової продукції.....	189
Плани практичних занять.....	194
Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості....	200
1. Документальне оформлення та бухгалтерський облік готівкових розрахунків.....	200
2. Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами.....	207
3. Документальне оформлення та облік безготівкових розрахунків...	214
4. Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі /продажу іноземної валюти.....	219
5. Облік грошових коштів в дорозі.....	224
6. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості.....	225
7. Резерв сумнівних боргів, порядок його формування.....	240
8. Безнадійна дебіторська заборгованість: визнання та облік.....	247
Плани практичних занять.....	249
Тема 9. Бухгалтерський облік фінансових інвестицій.....	254
1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій.....	254
2. Первісна оцінка фінансових інвестицій.....	257
3. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу.....	260
4. Визнання доходу від фінансових інвестицій.....	272
Плани практичних занять.....	274
Перелік питань для підготовки до заліку.....	275
Тести для підготовки до заліку.....	278
Список інформаційних джерел.....	284
Словник основних термінів.....	293

Дисципліна «Бухгалтерський облік» є нормативною дисципліною навчального плану за спеціальністю 051 «Економіка». Дисципліна передбачає послідовний розгляд та вивчення об'єктів обліку, методів оцінки і угруповання господарських процесів, порядку визнання елементів фінансової звітності та розкриття їх у фінансовій звітності, організації контролю над законністю операцій, витратами, доходами і визначенням фінансового результату. Інформація бухгалтерського обліку, що відображена у фінансовій звітності, є підставою для аналізу фінансово-господарської діяльності в минулому, прогнозування майбутнього розвитку підприємства і прийняття управлінських рішень.

Структура курсу відповідає вимогам складання фінансової звітності з метою надання інформації різним групам користувачів для прийняття ними управлінських рішень. Програма відображає логічну послідовність побудови інформації для складання Балансу і Звіту про фінансові результати, для з'ясування основних понять з обліку основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів, грошових коштів, запасів, праці та заробітної плати, витрат діяльності, капіталу і зобов'язань, фінансових результатів діяльності підприємства.

Курс розрахований на глибоке теоретичне вивчення програми і вирішення виробничих ситуацій на практичних заняттях. Основою для вивчення курсу є законодавча і нормативна база, інструктивний і бланковий матеріал з бухгалтерського обліку. Програма допускає оновлення змісту в процесі читання курсу у зв'язку із здійсненням в Україні економічної реформи і постійною зміною законодавчої і нормативної бази з питань обліку різних об'єктів підприємства.

Мета курсу: формування системи базових знань економістів з теорії і практики ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства; формування у студентів основ економічного мислення, необхідних знань облікових процесів в бізнесі, вміння тлумачити облікову інформацію з метою використання її для прийняття управлінських рішень.

Завдання курсу:

- ознайомити студентів з основними поняттями у сфері бухгалтерського обліку;
- розглянути методику організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- ознайомити студентів з законодавчими, нормативно-правовими та інструктивними матеріалами щодо бухгалтерського обліку в Україні;
- сформувавати індивідуальні вміння та навички у сфері застосування плану рахунків та відображення господарських операцій в обліку;
- сформувавати індивідуальні вміння та навички з документального оформлення господарських операцій згідно з чинним законодавством;

– визначити основні особливості бухгалтерського обліку таких об'єктів: необоротних активів, запасів, грошових коштів, розрахунків та інших активів, власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань, витрат діяльності, доходів за видами діяльності, фінансових результатів, податків та зборів.

– вивчити порядок складання та подання фінансової звітності підприємствами України;

– ознайомити з інформаційними системами і технологіями, що застосовуються у професійній діяльності.

Предметом вивчення дисципліни є методологія та методика ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства, господарських засобів та джерел їх формування, а також формування та визначення фінансових результатів.

Об'єктом: бухгалтерський облік як інформаційна система фінансово-господарської діяльності підприємства.

Після вивчення курсу **студент повинен знати:**

– порядок організації первинного, аналітичного і синтетичного обліку на різних ділянках облікового циклу;

– форми бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях України;

– порядок проведення інвентаризації та документального оформлення результатів;

– методологію обліку активів, капіталу і зобов'язань, витрат і доходів, фінансових результатів підприємства згідно з національними стандартами;

– основні вимоги складання фінансової звітності: принципи, якісні характеристики, склад, форми, порядок заповнення форм звітності та подання фінансової звітності; оцінки, визнання, критерії відображення елементів у фінансовій звітності; потреби різних груп користувачів звітності для прийняття управлінських рішень.

Студент **повинен оволодіти такими навичками:**

– складати і обробляти первинні документи і заносити їх в облікові реєстри;

– складати кореспонденцію рахунків за господарськими операціями;

– відображати суми за операціями на рахунках бухгалтерського обліку;

– узагальнювати дані поточного аналітичного і синтетичного обліку шляхом складання оборотних відомостей;

– на підставі даних бухгалтерського обліку складати бухгалтерський баланс та інші форми звітності, заповнювати типові форми, визначати оцінку статей звітів на дату балансу, виконувати розрахунки окремих сум;

– застосовувати відповідні методи і визначати суми оцінки об'єктів обліку;

– застосовувати критерії визнання статей для відображення в звітності;

ВСТУП

- користуватися законодавчою та нормативною базою, що визначає порядок обліку і звітності;
- застосовувати принципи бухгалтерського обліку в облікових процедурах.

Навчальна програма дисципліни «Бухгалтерський облік» складається з 15 тем, які доцільно розбити на модулі:

1. Теорія бухгалтерського обліку.
2. Бухгалтерський облік активів підприємства.
3. Бухгалтерський облік пасивів підприємства.
4. Бухгалтерський облік витрат та доходів. Фінансова звітність підприємства.

Мета модуля 1: розкрити теоретичні основи бухгалтерського обліку, які однакові для всіх підприємств і організацій незалежно від форми власності та виду діяльності; розглянути об'єкти бухгалтерського обліку як складові процесу кругообігу господарських засобів; вивчити сукупність прийомів і способів, за допомогою яких вивчаються об'єкти бухгалтерського обліку.

Модулі 2 «Бухгалтерський облік активів» і 3 «Бухгалтерський облік пасивів» передбачають послідовний розгляд об'єктів обліку та методів їх оцінки. Вони є базовими для відпрацювання основних понять з обліку основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, запасів, капіталу і зобов'язань.

Мета модулів 2 і 3: формування теоретичних знань і практичних навичок з питань бухгалтерського обліку та відображення в звітності окремих об'єктів обліку.

Мета модуля 4: формування базових теоретичних знань і практичних навичок щодо понять, принципів, методів і техніки обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства, складання фінансової звітності, розуміння значення фінансової звітності для прийняття управлінських рішень.

Вивчення курсу здійснюється з використанням різних форм роботи: відвідування лекцій, участь в практичних заняттях і семінарах, виконання завдань для самостійної роботи, проходження виробничої практики, підготовка до контрольних завдань по модулю, іспитів (курсовому та комплексному кваліфікаційному), виконання комплексних завдань на бланках встановлених форм. Важливою формою вивчення курсу є самостійна робота. Студентам потрібно вести її систематично, орієнтуючись на програму курсу, перелік питань для самоперевірки, на питання до іспиту, дотримуючись при цьому календарні терміни вивчення кожної теми з урахуванням графіка модульного контролю.

Навчальний матеріал варто вивчати в тій послідовності, в якій він викладений в програмі, щоб забезпечити логіку в розкритті тем. При цьому корисно складати конспект-схему з коротким змістом вивченого і логічними взаємозв'язками, накопичувати копії нормативних та інструктивних документів, витяги з них, де безпосередньо розкриваються питання теми.

1. ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин													
	Денна форма				Заочна форма				Післядипломна форма					
	Усього	у тому числі			Усього	у тому числі			Усього	у тому числі				
		Л.	пр.	с.р.		Л.	пр.	с.р.		інд.	л.	пр.	с.р.	Інд.
Модуль 1														
Модуль 1. Теорія бухгалтерського обліку.														
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод	16	4	4	8	12	2	2	4	4	6	2	1	1	2
Тема 2. Бухгалтерський баланс.	12	4	4	4	10	1	1	4	4	8	1	1	2	4
Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	16	4	4	8	10	1	1	4	4	5	1	1	1	2
Тема 4. Оцінювання і калькуляція	10	4	2	4	9	0,5	0,5	4	4	4,5	1	0,5	1	2
Тема 5. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві	10	4	2	4	5	0,5	0,5	2	2	4,5	1	0,5	1	2
Разом за змістовим модулем 1	64	20	16	28	46	5	5	18	18	28	6	4	6	12

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин													
	Денна форма				Заочна форма				Післядипломна форма					
	Усього	у тому числі			Усього	у тому числі			Усього	у тому числі				
		л.	пр.	с.р.		Л.	пр.	с.р.		інд.	л.	пр.	с.р.	інд.
Модуль 2														
Модуль 2. Бухгалтерський облік активів.														
Тема 6. Облік необоротних активів	14	6	4	4	13	0,5	0,5	6	6	8	1	1	2	4
Тема 7. Облік запасів	10	4	2	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості	12	6	2	4	13	0,5	0,5	6	6	8	1	1	2	4
Тема 9. Облік фінансових інвестицій	10	4	2	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Разом за змістовим модулем 2	46	20	10	16	44	2	2	20	20	32	4	4	8	16
Модуль 3. Бухгалтерський фінансовий облік пасивів.														
Тема 10. Облік власного капіталу	10	4	2	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Тема 11. Облік зобов'язань	12	4	4	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Тема 12. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	12	4	4	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Разом за змістовим модулем 3	34	12	10	12	27	1,5	1,5	12	12	24	3	3	6	12
Модуль 4. Бухгалтерський облік витрат і доходів. Фінансова звітність.														
Тема 13. Облік витрат діяльності підприємства	12	4	4	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Тема 14. Облік доходів і фінансових результатів	12	4	4	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Тема 15. Фінансова звітність підприємства	12	4	4	4	9	0,5	0,5	4	4	8	1	1	2	4
Разом за змістовим модулем 3	36	12	12	12	27	1,5	1,5	12	12	24	3	3	6	12
Усього годин	180	64	48	68	144	10	10	62	62	108	16	14	26	52

Шкала оцінювання: національна та ECTS

У відповідності до концепції приєднання України до Болонського процесу запроваджено Болонську систему навчання. Дисципліна «Бухгалтерський облік» містить послідовність модулів, які передбачають проміжний контроль знань. В кінці кожного модуля виконується оцінювання знань в балах за рейтинговою системою. При оцінюванні знань з дисципліни використовуються дві шкали: національна (5-«відмінно», 4-«добре», 3-«задовільно», 2-«незадовільно») та європейська (A, B, C, D, E, FX). Шкала рейтингової оцінки з дисципліни та її переведення в оцінки за національною шкалою і шкалою ECTS наведена нижче.

Рейтингова оцінка з дисципліни	Оцінка за національною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS
85 – 100	5 (відмінно)	A
75 – 84	4 (добре)	B
65 – 74	4 (добре)	C
57 – 64	3 (задовільно)	D
50 – 56	3 (задовільно)	E
1-49	2 (незадовільно)	FX

Рейтингова оцінка за 100-бальною шкалою є накопичувальною – протягом вивчення дисципліни студент отримує за різні види поточних контрольних заходів певні бали, які підсумовуються.

ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

МОДУЛЬ 1. ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод

Господарський облік, його сутність і значення для функціонування підприємства в ринкових умовах. Етапи становлення сучасного господарського обліку. Діюча система обліку в Україні.

Види обліку: оперативний, статистичний, бухгалтерський, фінансовий та управлінський. Принципи бухгалтерського обліку. Задачі та функції обліку. Вимірники, що застосовуються в обліку.

Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти. Угруповання об'єктів бухгалтерського обліку: активи, власний капітал, зобов'язання. Господарські процеси: постачання, виробництво, реалізація. Види діяльності: операційна, фінансова, інвестиційна. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.

Тема 2. Бухгалтерський баланс

Бухгалтерський баланс і його значення для складання фінансової звітності. Угруповання статей активу і пасиву балансу. Вплив господарських операцій на зміни в балансі. Принципи складання фінансової звітності.

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Рахунки бухгалтерського обліку, їхнє значення і побудова. Рахунки активні, пасивні, активно-пасивні. Рахунки першого і другого порядку. Сутність субрахунків бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок між рахунками, балансом і звітом про фінансові результати. Подвійний запис операцій на рахунках. Кореспонденція рахунків. Бухгалтерські проводки. Рахунки синтетичного й аналітичного обліку, їхній взаємозв'язок. Оборотні відомості за синтетичними та аналітичними рахунками.

План рахунків бухгалтерського обліку, його значення і принципи побудови. Порядок угруповання рахунків у Плані.

Тема 4. Оцінювання і калькуляція

Оцінювання майна та господарчих операцій. Валюта оцінки. Види оцінки: первісна (переоцінена), справедлива, чиста реалізаційна вартість, ліквідаційна, вартість, що амортизується. Оцінка активів та зобов'язань. Поняття калькуляції, її види, об'єкти калькулювання. Калькуляція як розрахунок собівартості одиниці продукції, робіт, послуг. Процес калькулювання та його етапи. Основні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Тема 5. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Поняття первинного та непервинного документа бухгалтерського обліку. Вимоги до змісту й оформлення документів. Порядок складання документів, їх реквізити.

Види і форми облікових реєстрів. Правила ведення облікових реєстрів і виправлення помилок. Помилки в бухгалтерських записах, способи їхнього виявлення і виправлення.

Основні форми бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні. Поняття облікової політики підприємства. Зміна облікової політики та облікової оцінки. Наказ про облікову політику.

Інвентаризація, її значення і види. Порядок проведення інвентаризації на підприємствах України.

МОДУЛЬ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ

Тема 6. Облік необоротних активів

Поняття необоротних активів, їх структура. Основні засоби і задачі організації бухгалтерського обліку основних засобів. Класифікація основних засобів, визнання, оцінка. Документальне оформлення і відображення в обліку надходження основних засобів в залежності від способу їх придбання. Облік амортизації і зносу, ремонту та інших поліпшень основних засобів. Документальне оформлення і відображення в обліку вибуття основних засобів. Облік переоцінки основних засобів. Облік орендованих і зданих в оренду основних засобів. Інвентаризація основних засобів і відображення в обліку її результатів. Поняття, склад, оцінка й облік нематеріальних активів. Облік надходження, руху, амортизації нематеріальних активів.

Тема 7. Облік запасів

Задачі і організація обліку запасів підприємства. Поняття, склад, види оцінок запасів підприємства відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку. Формування первісної вартості запасів в залежності від способу надходження на підприємство. Документальне оформлення надходження, руху та вибуття запасів на господарські цілі. Облік нестач. Методи оцінки вибуття запасів. Документальне оформлення прийому матеріальних цінностей на склад і відпустки їх у виробництво та на інші потреби, на сторону. Облік зберігання запасів, у тому числі сторонніми організаціями.

Облік і списання транспортно-заготівельних витрат. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів, тари та інших запасів.

Особливості обліку товарів відповідно до вимог Національних стандартів бухгалтерського обліку і Плану рахунків в Україні. Облік товарів в торгівлі. Торгова націнка, правила її формування. Визначення собівартості реалізованих товарів за методом ціни продаж.

Поняття готової продукції і задачі підприємств з її обліку. Оцінка готової і реалізованої продукції. Документальне оформлення відпуску готової продукції. Облік руху готової продукції на складі та в бухгалтерії. Облік витрат на збут і процес реалізації.

Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

Грошові кошти, їх класифікація. Документальне оформлення та облік готівкових розрахунків. Ліміт каси. Видача готівки під звіт. Особливості обліку відряджень. Облік операцій на поточному рахунку й інших рахунках у банку. Облік операцій на валютному рахунку. Розкриття інформації про грошові кошти та їх еквіваленти у фінансовій звітності.

Види, оцінка, облік дебіторської заборгованості. Розрахунки з покупцями та замовниками. Розрахунки за претензіями. Вексельні розрахунки. Особливості обліку податку на додану вартість за операціями з виданими авансами. Створення і облік резерву сумнівних боргів. Розкриття інформації про дебіторську заборгованість у фінансовій звітності.

Тема 9. Облік фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції, їх класифікація. Визначення та склад довгострокових фінансових інвестицій. Порядок первісного визначення та оцінки довгострокових фінансових інвестицій, оцінка на дату балансу. Поточні фінансові інвестиції: оцінка, відображення в обліку та звітності.

Оцінка інвестицій за справедливою вартістю. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Оцінка інвестицій за методом участі в капіталі. Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

МОДУЛЬ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ПАСИВІВ.

Тема 10. Облік власного капіталу

Визначення власного капіталу, нормативно-правове регулювання формування та зміни власного капіталу. Склад власного капіталу та його структура відповідно до організаційно-правової форми підприємства. Призначення та облік неоплаченого капіталу. Порядок та напрями використання нерозподіленого прибутку. Відображення в балансі власного капіталу. Бухгалтерський облік операцій із власним капіталом: формування, зменшення /збільшення, продаж акцій учасником у статутному капіталі, вихід учасника з товариства, викуп часток у власному статутному капіталі. Порядок та бухгалтерський облік формування резервного капіталу.

Тема 11. Облік зобов'язань

Види зобов'язань підприємства: довгострокові та поточні. Структура зобов'язань і забезпечень майбутніх витрат і платежів. Оцінка зобов'язань і забезпечень відповідно до вимог Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні. Бухгалтерський облік довгострокових та короткострокових зобов'язань за видами. Формування та використання забезпечень майбутніх витрат і платежів для оплати відпусток та гарантійних зобов'язань.

Фінансові витрати підприємства за цільовими кредитами, випадки їх капіталізації. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, вексельні розрахунки. Облік розрахунків з бюджетом за податковими платежами та зборами. Облік місцевих податків і зборів. Облік фінансових санкцій, штрафів, стягнень.

Тема 12. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

Облік використання робочого часу на підприємстві, документальне оформлення. Документи з обліку праці, кадрів, заробітної плати. Аналітичний облік заробітної плати. Облік зобов'язань підприємства з оплати праці. Розрахунок нарахування заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності, оплати відпусток. Облік утримань із заробітної плати. Правила нарахування індексації заробітної плати працівників. Порядок одержання коштів та облік виплати заробітної плати. Облік депонованої заробітної плати. Облік розрахунків з нарахованого єдиного соціального внеску на загальнодержавне соціальне страхування.

МОДУЛЬ 4.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ І ДОХОДІВ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Тема 13. Облік витрат діяльності підприємства

Задачі і організація обліку витрат підприємства. Класифікація витрат за економічними елементами та видами діяльності. Склад, характеристика й облік прямих витрат на виробництво. Склад та облік загальновиробничих витрат. Способи розподілу непрямих витрат. Зведений облік витрат на виробництво. Порядок списання виробничих витрат і витрат періоду на собівартість продукції і на рахунок фінансових результатів.

Тема 14. Облік доходів і фінансових результатів

Поняття та класифікація доходів підприємства. Порядок та правила визнання доходів, в тому числі за правилами Інкотермс-2010. Облік доходів від реалізації продукції, товарів, послуг та робіт. Облік доходу, пов'язаного з наданням послуг. Облік інших операційних доходів. Облік фінансових доходів. Облік доходів від іншої діяльності. Облік доходів за експортними операціями.

Визначення фінансового результату. Прибуток підприємства як об'єкт бухгалтерського обліку. Нерозподілений прибуток, непокриті збитки: бухгалтерський облік і відображення у формах фінансової звітності. Облік податку на прибуток. Використання прибутку поточного періоду та бухгалтерський облік.

Тема 15. Фінансова звітність підприємства

Звітність підприємства, її роль і значення в керуванні підприємством. Основні вимоги до звітності підприємства. Зведена та консолідована звітність. Принципи складання фінансової звітності та її якісна характеристика. Загальні вимоги до фінансової звітності. Склад і терміни представлення і подання фінансової звітності. Чинний порядок складання фінансової звітності.

Форма № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан). Методика складання балансу. Оцінка статей балансу. Узгодження показників балансу з іншими формами звітності.

Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Структура, методика та техніка складання звіту. Узгодження його показників з інформацією рахунків доходів, витрат, фінансових результатів та прибутків (збитків).

Звіт про рух коштів (форми № 3 та №3-н): структура, порядок складання. Узгодження показників звіту з балансом.

Форма №4 «Звіт про власний капітал», його призначення та методика складання. Узгодження показників звіту про власний капітал з балансом. Додаткова інформація, необхідна для складання звіту про власний капітал.

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів (форма 5 фінансової звітності).

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.

МОДУЛЬ 1

ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути сутність і значення господарського обліку та рахівництва для функціонуючого підприємства. Звернути увагу на різні способи класифікації об'єктів бухгалтерського обліку. Визначити поняття предмет та метод бухгалтерського обліку. Детально ознайомитися з елементами методу бухгалтерського обліку. Розглянути основні види господарської діяльності, які підприємство може здійснювати з моменту реєстрації і до ліквідації.

Перелік питань:

1. Етапи становлення та розвитку господарського обліку.
2. Господарський облік: сутність та види.
3. Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти.
4. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.
5. Види господарської діяльності підприємства.

1. Етапи становлення та розвитку господарського обліку

Перші письмові згадки про бухгалтерський облік віднайшли декілька тисячоліть тому. Наприклад, папіруси Зенона, які було знайдено у 1915 році, містять інформацію про будівельні проекти, сільськогосподарські роботи та різноманітні ділові операції маєтку Аполлонуша протягом 30 років у III ст. до нашої ери. Ці папіруси свідчать про дуже детальний облік, який здійснювався у Греції і завдяки торгівлі поширився на Середземномор'я та Близькій Схід. Є докази того, що ця система обліку передбачала відповідальність за його ведення: письмовий облік усіх операцій, інвентаризаційні відомості, записи щодо придбання та експлуатації майна тощо. Зенон у 256 році реформував систему обліку, що склалася у приватних маєтках. Основні сформовані цілі обліку: організація систематичного обліку матеріальних цінностей, своєчасний та регулярний облік дебіторської і кредиторської заборгованості, а також розрахунок економічних ефектів від різних видів господарської діяльності, що є зародженням методів і прийомів економічного аналізу [107].

Хоч записи Зенона та інші свідчення відображують давнє існування обліку і рахівництва, перші спроби розвитку теорії бухгалтерського обліку виникли у XV–XVI ст., коли італієць Лука Пачолі сформулював мету обліку –

«ведення своїх справ у належному порядку і як слід, щоб можна було без затримки отримати усілякі відомості щодо боргів та вимог У своїй праці «Трактат про рахунки та записи» Лука Пачолі описав два основні правила щодо обліку розрахунків: не можна нікого вважати боржником (дебітором) без його відома, навіть якщо це видається доцільним; не можна нікого вважати вірителем (кредитором) за відомих обставин без його відома.

Лука Пачолі запропонував спосіб подвійного запису. І свою книгу розділив на дві частини: «Віддати» та «Мати». Крім подвійного запису, запропонував способи виправлення помилок, які практично не відрізняються від сучасних; обґрунтував поняття «дебет» та «кредит», хоча самі терміни не ввів в обіг; створив персональну модель обліку; розвернув систему бухгалтерського обліку на всю господарську діяльність; об'єднав в єдине ціле подвійний запис та окремі поточні рахунки. У главі 9 своєї праці Лука Пачолі наводить способи, якими може здійснюватися купівля. Фактично це класифікація розрахунків за джерелами покриття заборгованості: готівка, кредит, обмін товарів на товари, частково обмін на товари та частково на гроші, або частково на гроші й частково у кредит тощо.

Хоча першою друкованою працею з бухгалтерського обліку і вважається праця Луки Пачолі, проте купцем Бенедиктом Котрульї у 1458 р. було написано рукописну роботу «Про торгівлю і досконалого купця». На відміну від Луки Пачолі, нідерландський бухгалтер Якоб ван дер Шуер (1625 р.) дав більш логічне визначення дебіторів та кредиторів. Він вважав, що дебітор – це той, хто має (власник), хто отримує або кому відсилають, той, хто купує, кому постачають, продають або від кого сподіваються отримати платіж, або той, хто повинен сплатити; кредитор – це той, хто видає (витрачає), з ким розраховуються, від кого отримують, той, з ким мають справу, хто продає, постачає, у кого купують, той, кому потрібно платити [99].

Після «Трактату» Луки Пачолі великим досягненням була пропозиція француза Жака Саварі (1622–1690 рр.) щодо необхідності як основних, так і допоміжних книг. Йому належать такі відомі постулати обліку:

- сума сальдо всіх аналітичних рахунків повинна дорівнювати сальдо того ж синтетичного рахунку, до якого вони відкриті;
- сума оборотів за дебетом та сума оборотів за кредитом усіх аналітичних рахунків повинна дорівнювати сумі всіх оборотів за дебетом і кредитом того синтетичного рахунку, до якого вони були відкриті.

На початку ХІХ ст. в Італії сформувався два напрями бухгалтерського обліку: юридичний та економічний. Прихильники юридичного аспекту рахунки розглядали як особові – з точки зору прав і зобов'язань певних фізичних та юридичних осіб. Натомість прихильники економічної теорії вважали, що треба спиратись на облік майна й інших господарських засобів.

Італієць Ніколо Д'Анастасіо, засновник першої теорії, у 1803 році висуває тезу, що всі факти господарської діяльності мають проходити через рахунок «Капітал». Наприклад, надходження матеріалів від постачальників

МОДУЛЬ 1

відображалось за дебетом рахунку «Матеріали» та кредитом «Капітал» і одночасно за дебетом рахунку «Капітал» та кредитом рахунку «Постачальники». Цінності на зберігання отримували не від постачальника, а від власника. Такий підхід зумовлював посилення контролю за обліком.

Дж. Чербоні, який пізніше очолив тосканську школу, уклав власну теорію, яка мала назву «логісмографія». Це вчення, в основі якого лежить поняття про господарство як сукупність інтересів, що виникають через чинсь власність. Логісмографія визначає чотири групи осіб, які мають стосунок до підприємства: власник, адміністратор, агенти, кореспонденти. Цим особам відкриваються відповідні рахунки, що поділяються на дві частини – дебетову, в якій відмічається все, що власник, агент або кореспондент винен (зобов'язання), та кредитову – на якій записується все, що власник, агент або кореспондент повинен отримати (права). Таким чином кожна операція має записуватися в дебет власника і кредит агентів або кореспондентів, або навпаки, в кредит рахунку власника та дебет рахунку агента чи кореспондента.

К. Белліні, послідовник та ученик Дж. Чербоні, змінив трактування агентів, виділивши два їх види: депозитаріїв (зберігачів), які є матеріально відповідальними особами, і виконавців. Предметом обліку визнавалися господарські операції, а метою обліку – кількісні вимірювання (квантифікація) фактів господарського життя, їх запис і контроль виконання для найбільш ефективного управління підприємством. Кожна господарська операція передбачає наявність об'єкта, суб'єкта та відносин між ними, які відбиваються в особистих і неособистих рахунках. В особистих рахунках сторони називаються дебет та кредит, в неособистих – прихід і витрати. У зв'язку з цим, стверджував Белліні, виникає необхідність складання двох балансів: один – майновий, другий – фінансовий. Перший відображає відносини власника з агентами і кореспондентами, другий – з адміністратором. Майновий баланс містить увесь традиційний актив, усю кредиторську заборгованість та зміни капіталу, фінансовий – перелік результатних рахунків. Подвійний запис – це не абстрактний, штучно створений прийом, а принцип, на який спирається основна ідея управління, – погодження протилежних інтересів. Белліні вважав, що «характерна риса управління – діяти, а рахівництва – висвітлювати та направляти, щоб діяти найбільш правильно і раціонально». Свої погляди Белліні виклав у творі «Трактат про загальні засади теоретичної та практичної бухгалтерії» [94].

Представники французької школи висловлювали думку, що бухгалтерський облік є економічною наукою, та розробили класифікацію рахунків за видами засобів. Наприклад, Мат'є де ла Порт виділяв три групи рахунків: рахунки власника (рахунки капіталу, прибутку та збитків), тобто економічний рух капіталу; рахунки майна – вони виконують господарську функцію; рахунки кореспондентів (рахунки розрахунків, тобто такі, які відбивають дебіторську і кредиторську заборгованість) – виконують юридичну

функцію, тому що відображують права та обов'язки третіх осіб. Ця класифікація дала змогу сформулювати постулат де ла Порта: сальдо рахунків власника і майна завжди дорівнює сальдо рахунків кореспондентів (розрахунків) [77].

Авторами ще однієї цікавої теорії бухгалтерського обліку є німці А. Шибє та К. Одерман. Вони вважали, що актив – це сукупність усього, чим володіє підприємство на правах власності, пасив – права третіх осіб або кредиторів, а чистий капітал, або чисте майно – різниця від вирахування суми пасиву із суми активу. Шибє та Одерман запропонували таку класифікацію складових частин активу і пасиву: матеріальні блага (грошові засоби, рухоме та нерухоме майно, тобто актив) і вимоги до інших осіб. Вимоги можуть бути засновані на розрахункових відносинах (особисті вимоги) та боргових документах (векселях, документах до утримання, паперових грошах, позаяк вони нерівнозначні металевим грошам, це актив і пасив).

Шибє та Одерман вивели основний принцип бухгалтерії, відповідно до якого кожному дебітору повинен протистояти кредитор. Для того щоб уникнути помилок, було встановлено тверде правило, що дозволяє визначити, який рахунок необхідно дебетувати, а який – кредитувати: дебітором буде кожний рахунок особи, яка отримує від нас будь-що, кожний рахунок, який відкривається для обліку будь-якого предмету, за все те, що складає або збільшує цінність останнього, за кожне збільшення або нарощення, відповідно також за те, що ми під час операцій з цією особою або з цим предметом отримуємо у вигляді прибутку; кредитором буде кожний рахунок особи, яка нам будь-що дає, або наказує дати, а також кожний рахунок предмету за те, що зі складу цього предмету буде забрано, тобто за кожне зменшення, відповідно також за те, що ми, здійснюючи операції з цією особою, втрачаємо.

Формування російської бухгалтерської школи у першій половині XIX століття, засновником якої вважається Карл Арнольд, відбувається на засадах різних шкіл бухгалтерського обліку, головну роль серед яких на той час відігравала німецька школа бухгалтерського обліку.

Федір Єзерський, відомий рахівник та вчений, розробив власну «потрійну» систему бухгалтерського обліку проти подвійної італійської системи, яку критикував. Єзерському був притаманний «національний» підхід до обліку: він пропонував застосовувати російські терміни замість запозичених. Приміром, дебіторів він пропонував називати забірниками, кредиторів – довірителями.

Олександр Рудановський, відомий бухгалтер, математик за освітою, вважав, що баланс повинен складатися тільки прямим шляхом, без застосування внутрішніх розрахунків, у пасиві мають відображуватися зовнішні відносини організації, а в активі – внутрішні. Окрім того, Рудановський розробив методику обліку розрахунків за авансами і вивів такий постулат: не можна сальдувати дебіторську та кредиторську заборгованість, тобто якщо підприємство винне 300 од., а йому винні 200 од., то не можна записати

МОДУЛЬ 1

загальний борг фірми 100 од. Це буде неточно. Олександр Галаган, учень О. Рудановського, одним із найголовніших завдань обліку вважав облік взаємовідносин між власником та його господарством. Пасив балансу, на думку Галагана, – це сукупність зобов'язань господарства перед окремими фізичними та юридичними особами, а також перед своїм власником. Останній вид зобов'язань завжди дорівнює різниці між активом і підсумком зобов'язань перед третіми особами. Вона називається чистим капіталом. Особливістю ж зобов'язань перед третіми особами Галаган вважав те, що такі зобов'язання завжди виражаються у твердій сумі на відміну від зобов'язань господарства перед власником, які неможливо точно визначити грошовою сумою.

Німецький професор Йорг Бетге визначив відмінності зобов'язань організації від резервів: «Під зобов'язаннями розуміють обов'язки організації виконати певні послуги, які чітко визначені за величиною та змістом. Саме це і відрізняє обов'язки від резервів. Резерви представляють собою обов'язки організації, обсяги і склад яких не піддаються точному визначенню. Стосовно послуг, які повинна надати організація, може йтися про сплату коштів, виконання робіт або поставки товару» [72].

Й. Бетге також вивів основні принципи оцінки зобов'язань: зобов'язання повинні відображатися в сумі виконання, тобто в сумі коштів, необхідних за нормального розвитку угоди для виконання або погашення зобов'язання, що виникло на її основі; недопустимість дисконтування необкладених відсотками зобов'язань. Висловлювання цього вченого доповнив Ульріх Хюттеман, який сформулював ще один принцип: недопустимо оцінювати зобов'язання за максимальною вартістю, тому що це дозволить організаціям завищувати фактичну величину зобов'язань.

В Україні у той період облік також фактично ґрунтувався на основних засадах німецької школи.

2. *Господарський облік: сутність та види.*

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактичної господарської діяльності підприємства, тобто об'єктів обліку, надання відповідної повної і правдивої інформації для прийняття господарських рішень. Зміст процесу господарського обліку полягає в послідовності таких етапів: □

– спостереження, що дає можливість установити сукупність подій чи фактів, які є об'єктом обліку, та отримати їх якісну інформацію;

– вимірювання, що полягає в отриманні кількісної інформації про об'єкти обліку за **допомогою вимірників** – одиниць виміру (натуральних вимірників довжини (м, п. м, см), маси (т, кг), об'єму (куб. м), площі (кв. м, кв. дм), трудових вимірників (праце-години, людино-дні, людино-години, нормо-години), грошових вимірників (гривня, долари, євро тощо); □

- реєстрація – здійснення запису про одержану інформацію на будь-яких видах носіїв (цифрових, паперових, магнітних); □
- групування, що передбачає розподіл одержаної інформації за видами об'єктів обліку з метою її детального вивчення та аналізу;
- узагальнення – оформлення підсумкових інформативних документів з висновками про стан та зміни об'єктів обліку.

Господарський облік є однією з функцій управління разом із плануванням, контролем, аналізом, організацією, регулюванням та стимулюванням. Отже система обліку включає в себе пошук та накопичення фінансово-економічної інформації, систематизацію зібраної інформації, аналіз та інтерпретацію отриманої інформації з метою складання фінансової звітності.

За видами господарський облік поділяється на **оперативний, статистичний та бухгалтерський**, а за характером – на управлінський та фінансовий.

За допомогою **оперативного (оперативно-технічного)** обліку одержують дані про щоденні, щозмінні або щогодинні господарські процеси на підприємстві (наприклад, про випуск продукції, її реалізацію, витрати матеріальних цінностей, додержання договірних умов тощо). Оперативний облік охоплює різні господарські процеси: рух товарно-матеріальних цінностей, економію ресурсів, контроль за раціональним використанням робочого часу, основних фондів та інше. Між оперативним та бухгалтерським обліком існує взаємозв'язок, перш за все, в оперативно-сальдовому методі обліку матеріалів.

За допомогою **статистичного** обліку отримують інформацію про показники, які характеризують закономірності та тенденції розвитку підприємства. Характерною ознакою статистичного обліку є його вибірковий характер. Статистичний облік широко використовує дані бухгалтерського обліку для отримання різнобічної інформації про виконання виробничої та фінансово-господарської діяльності.

Оперативний, статистичний та бухгалтерський облік тісно пов'язані між собою і доповнюють один одного.

Бухгалтерський облік – це процес безперервного виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації у вартісному вигляді про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [5]. Тобто це процес безперервного відображення інформації у вартісному вираженні про зміни в стані активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства з метою оцінки його майнового та фінансового стану, а також результатів діяльності. У бухгалтерському обліку операції, активи, капітал та зобов'язання вимірюються в **єдиному грошовому вираженні** для узагальнення їх в цілому по підприємству. Грошове вираження є універсальним, і за його допомогою узагальнюються всі господарські операції і активи, що були раніше вказані в натуральних або трудових одиницях.

МОДУЛЬ 1

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це облік, який формує інформацію у вартісному, натуральному та трудовому вигляді для внутрішнього користування. Ця інформація необхідна для калькуляції собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, планування діяльності підприємства та прийняття інших управлінських рішень. Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами. Він організовується керівництвом підприємства, виходячи із внутрішніх потреб. Головними об'єктами управлінського обліку є доходи та витрати підприємства. Єдність видів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони спираються на єдині принципи і методологію, що здійснюється в рамках облікової політики підприємства, і орієнтуються на єдину мету – своєчасне отримання інформації для прийняття управлінських рішень.

Фінансовий облік – це облік, який безперервно здійснюється на підприємстві (з моменту реєстрації і до моменту ліквідації) з метою отримання інформації про майновий та фінансовий стан у вартісному вигляді, а також про результати його діяльності за допомогою подвійних бухгалтерських записів. В тому числі тих, які здійснюються за даними, що отримані за допомогою управлінського обліку. Тобто управлінський облік тісно пов'язаний з фінансовим. Це офіційний облік, який здійснюють підприємства згідно з чинними нормативними документами та інструкціями. На основі даних фінансового обліку складається фінансова звітність підприємства, яка використовується як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

По відношенню до підприємства користувачі облікової інформації умовно розподіляються на внутрішніх та зовнішніх (рис. 1.1). Користувачі фінансової звітності – це фізичні або юридичні особи, які потребують інформацію про діяльність підприємства для прийняття рішень.

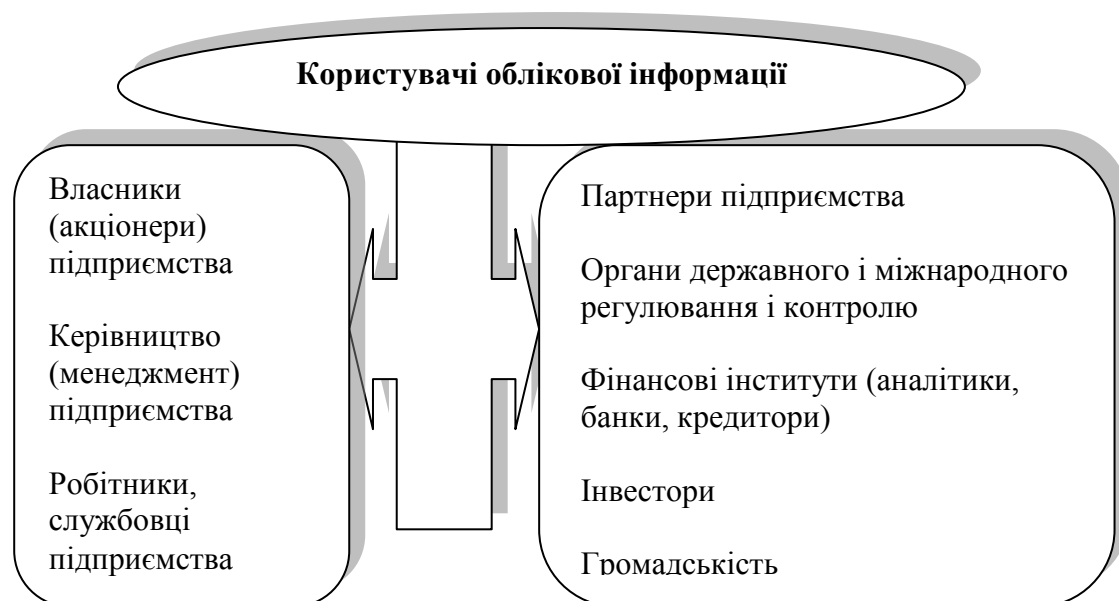


Рис. 1.1. Користувачі облікової інформації

3. *Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти*

Предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерелами їх утворення та цільовим призначенням, господарські процеси, операції та результати господарської діяльності підприємства.

Під господарськими засобами розуміють ресурси підприємства, без наявності яких не можлива його господарська діяльність: основні засоби, сировина та матеріали, технології, грошові кошти, інші засоби платежу, тощо. Під **господарською операцією** розуміють дію або подію, яка спричинює зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Отже, для управління діяльністю підприємства необхідно знати, які господарські засоби воно має, де вони розміщені і за рахунок яких джерел утворені з метою формування інформації для різних груп користувачів. При цьому дотримуються **основних принципів бухгалтерського обліку** згідно з порядком ведення бухгалтерського обліку відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV (Закон №996) [5] та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (ПСБО).

1. **Обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Наприклад, у підприємства є сумніви в погашенні дебіторської заборгованості. Щоб не завищувати активи, потрібно нарахувати резерв сумнівних боргів. Такий резерв зменшує чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості, що включається до підсумку Балансу. Нарахування резерву не дозволяє завищити активи підприємства на частину заборгованості, щодо якої є ймовірність непогашення. Це є принцип обачності.

2. **Повне висвітлення** – фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Тобто в обліку потрібно відображати абсолютно всі господарські операції та пояснювати окремі статті у Примітках до фінансової звітності. Незначне упущення може призвести до перекручення суттєвої інформації у фінансовій звітності. Таким чином у користувачів інформацією складеться необ'єктивне уявлення про фінансовий стан підприємства.

3. **Автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

Отже будь-яке майно власника, яке не є внеском до статутного капіталу, не відноситься до активів підприємства. Ані в обліку, ані у фінансовій звітності підприємства його не відображають. Те ж саме стосується і особистих зобов'язань засновника. Якщо у власника як фізичної особи виникли зобов'язання перед банком, то у підприємства зобов'язань не виникає.

МОДУЛЬ 1

4. Послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

Якщо при формуванні своєї облікової політики підприємство визначило, що товари при вибутті обліковуються за методом ФІФО, саме цей метод потрібно послідовно застосовувати з року в рік. Просто так змінити його не можна. Дотримання принципу послідовності дає можливість зіставляти облікову інформацію за різні звітні періоди діяльності підприємства.

5. Безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

При складанні фінансової звітності потрібно виходити з того, що підприємство не має наміру припинити свою діяльність або ліквідуватися. Наприклад, підприємство придбало верстат, який збирається використовувати для виробництва продукції протягом 10 років. В умовах звичайної діяльності його зарахують до складу основних засобів і амортизуватимуть протягом 10 років. Якщо ж підприємство має намір припинити свою діяльність, економічні вигоди можна буде отримати не від використання об'єкта за призначенням, а від його продажу. Оцінка активу в цьому випадку буде іншою, а амортизація нараховуватися не буде.

6. Нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання саме цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Припустимо, підприємство отримало від покупця передоплату за товари, що реалізуються. У момент отримання такої передоплати доходи в обліку не відображають, оскільки дохід формується після відвантаження товарів і передання покупцю ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності. Витрати ж визнають одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено.

7. Історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

Найбільш достовірною вважається оцінка майна, визначена на основі витрат, понесених на його виготовлення або придбання. Так, придбаваючи виробничі запаси, відобразити їх в обліку потрібно за собівартістю, що складається з суми, яка сплачується постачальнику (за вирахуванням непрямих податків), і витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (ТЗВ, ввізне мито тощо). Якщо ж запаси виготовляються самостійно, то їх в обліку показують за виробничою собівартістю.

8. Превалювання суті над формою – операції обліковуються відповідно до їх суті, а не тільки виходячи з юридичної форми.

Наприклад, виходячи з юридичних норм, при передачі майна за договором фінансової оренди не відбувається переходу права власності на нього. Проте у бухгалтерському обліку майно зараховують на баланс орендаря. Це пов'язано з тим, що до нього переходять усі ризики та вигоди, пов'язані з правом користування і володіння активом.

9. Єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці.

На практиці використовують натуральні (штуки, метри, кілограми тощо), трудові (людино-години, людино-день тощо) і грошові вимірники. Проте узагальнювати і зіставляти обліково-звітну інформацію підприємства можна тільки за допомогою загального вимірника – грошового. В Україні юридичні особи зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність у **гривні** з перерахунком статей в іноземній валюті у валюту звітності.

10. Періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Для того, щоб можна було проаналізувати фінансові результати роботи підприємства в динаміці, виникла необхідність поділити безперервну діяльність підприємств на певні проміжки часу – періоди. Основним періодом для складання фінансової звітності є **календарний рік**. Також законодавство передбачає проміжну фінансову звітність, яку складають щокварталу нарастаючим підсумком з початку року.

Отже згідно з порядком ведення бухгалтерського обліку, який регламентується Законом №996 та П(С)БО, **об'єктами бухгалтерського обліку** є господарські засоби та кошти, згруповані за двома ознаками (рис. 1.2):

- складом та розміщенням (АКТИВИ);
- джерелами формування та їх цільовим призначенням (ПАСИВИ).

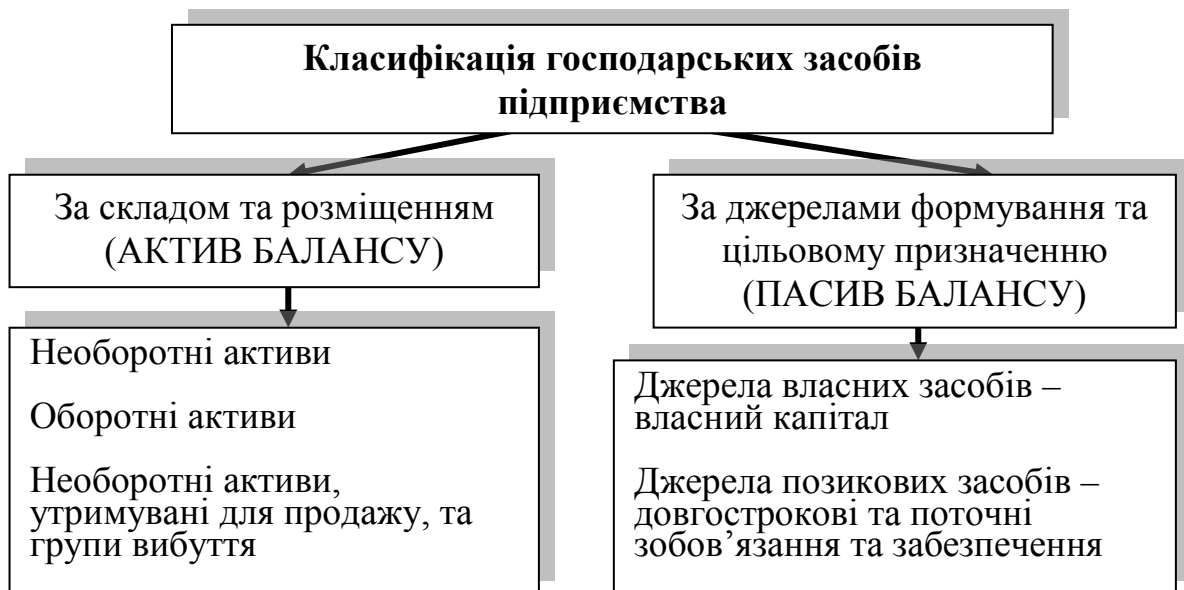


Рис. 1.2. Господарські засоби підприємства як об'єкти обліку

МОДУЛЬ 1

Активи підприємства – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому (ст. 1 Закону №996). При цьому під економічними вигодами розуміють потенційну можливість отримання грошових коштів від використання активів (продажу, здача в оренду тощо).

Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – це всі активи, що не є оборотними; активи, строк використання яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) частинами шляхом нарахування амортизації (зносу): будівлі, споруди, транспортні засоби, офісне обладнання, оргтехніка, гудвіл, права власності тощо.

Операційний цикл – період часу між придбанням господарських засобів для здійснення діяльності і отриманням грошових коштів від реалізації виготовленої продукції, товарів, робіт, послуг.

Оборотні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу; активи, строк використання яких менше 12 місяців або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) повністю за визначений вище період, тобто споживаються повністю: сировина, матеріали, паливо, запасні частини, готова продукція, малоцінні та швидкозношувані предмети, грошові кошти, короткострокова дебіторська заборгованість тощо.

Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття (згідно з НП(С)БО 27) визнаються утримуваними для продажу, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продаж для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Структуру власного капіталу надано у табл. 1.1.

Структура власного капіталу

Тип	Визначення / Законодавчі вимоги
Статутний капітал / Зареєстрований (пайовий) капітал	<p>Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства</p> <p>Статутний капітал зобов'язане мати кожне господарське товариство. Для більшості товариств мінімальний розмір статутного капіталу законодавчо не встановлено.</p> <p>Проте для акціонерних товариств передбачено мінімальний розмір статутного капіталу – 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства (п. 1. ст.14 ЗУ «Про акціонерні товариства»).</p>
Резервний капітал	<p>Сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів. Створюються для покриття непередбачуваних витрат та збитків, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями.</p> <p>На законодавчому рівні обов'язковість створення резервного капіталу передбачена лише для акціонерних товариств та для господарських товариств, які відповідно до ст. 87 Господарського кодексу України та ЗУ «Про господарські товариства» створюють резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як 15 % статутного фонду. Відповідно до ст.19 ЗУ «Про акціонерні товариства» резервний капітал АТ формується у розмірі не менше ніж 15 % статутного капіталу шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5 % суми чистого прибутку товариства за рік, якщо інше не визначено статутом.</p>
Капітал у «дооцінках»	Сума дооцінки необоротних активів та фінансових інвестицій.
Додатковий капітал	<p>Акціонерні товариства показують суму перевищення вартості реалізації випущених акцій над їх номінальною вартістю (емісійний дохід).</p> <p>Інші підприємства відображають суму капіталу, вкладеного засновниками понад статутний капітал.</p> <p>Наводять вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів, накопичені курсові різниці.</p>
Нерозподілений прибуток	Сума частини чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 1.1

Тип	Визначення / Законодавчі вимоги
Неоплачений капітал	Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу протягом першого року діяльності товариства з моменту реєстрації.
Вилучений капітал	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Позиковий капітал складається із короткострокових (поточних) та довгострокових зобов'язань та забезпечень. **Довгострокові зобов'язання** (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – всі зобов'язання, які не є поточними; зобов'язання, строк погашення (повернення) яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл (як правило, більшість кредитів банків та інших небанківських фінансових позик є довгостроковими зобов'язаннями). Крім того, до довгострокових зобов'язань можна віднести державні цільові кредити, фінансовий лізинг тощо.

Короткострокові зобов'язання (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу. До поточних зобов'язань можна віднести: короткострокові векселі видані, короткострокові кредити банків, заборгованість з оплати праці, заборгованість за одержаними авансами, за розрахунками з бюджетом, учасниками (засновниками), постачальниками та підрядчиками, зі страхування та інша поточна заборгованість (за нарахованими відсотками тощо).

Забезпечення (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

До об'єктів, що складають господарську діяльність підприємства, також відносяться господарські процеси та результати їх здійснення.

Господарські процеси – це сукупність господарських операцій, фактів та подій, пов'язаних з функціонуванням підприємства, що призводять до руху (зміни) активів, джерел їх утворення, власного капіталу, виникнення доходів, витрат, фінансових результатів. Наприклад, процес виробництва, збуту (реалізації), постачання (придбання, заготівлі) тощо.

4. *Метод бухгалтерського обліку та його елементи.*

Під методом розуміють те, як саме та за допомогою чого наука вивчає свій предмет та об'єкти. Вчення про методи певної науки називають методологією цієї науки. Серед методів бухгалтерського обліку трапляються як загальнонаукові методи, що застосовуються в різних науках, так і специфічні, що притаманні тільки йому. Для дослідження сутності та властивостей предмета та об'єктів обліку використовуються такі загальнонаукові методи: діалектичний, історичний, системний, метод індукції і дедукції. У свою чергу, спираючись на економічні категорії та закони економічної теорії, на положення філософії, бухгалтерський облік має свої методи дослідження, які зумовлені сутністю його предмета, вимог, принципів та функцій.

Методом бухгалтерського обліку називається система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються в обліку за економічно однорідними ознаками. Мета – контроль за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів, забезпечення збереження власності і досягнення ефективності господарської діяльності. Основними елементами методу бухгалтерського обліку є документування та інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки та подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність.

Документування – це спосіб первинного спостереження за господарськими операціями для обґрунтування бухгалтерських записів. Враховуючи вирішальну роль документування в бухгалтерському обліку ст. 9 Закону №996 вказує на те, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують зміст цих операцій. Первинні документи повинні бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, то – одразу після її завершення. Контроль за правильністю та своєчасністю відображення всіх господарських операцій покладено на головного бухгалтера, а відповідальність за збереження оброблених документів – на керівника підприємства [5]. За несвоєчасність складання первинного документу і недостовірність відображених фактів відповідальність покладено на осіб, що складають і підписують даний документ.

Незважаючи на документування, для достовірності даних бухгалтерського обліку необхідно їх зіставляти з фактичними даними. Це стає можливим завдяки інвентаризації, під час якої перевіряється фактична наявність матеріальних цінностей, грошових коштів, кредиторської і дебіторської заборгованості тощо. Вона або підтверджує облікові дані, або виявляє необліковані цінності, допущені втрати або нестачі. **Інвентаризація** – спосіб виявлення в натурі фактичної наявності матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків. Це перевірка наявності і стану об'єкта шляхом огляду, підрахунку, зважування, обміру тощо. Згідно з ст. 10 Закону №996 в Україні підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань, в ході якої перевіряється і документально підтверджується їх

МОДУЛЬ 1

наявність, стан та оцінка. Проведення інвентаризації потребує нормативно встановленої процедури. Вирізняють різні види інвентаризації – за об'єктами обліку, цілями та часом проведення. Також інвентаризація може бути обов'язковою, зокрема перед складанням річної фінансової звітності.

Оцінка – спосіб вартісного вираження господарських засобів та джерел їх утворення у грошовому вимірнику. Національні положення стандарти бухгалтерського обліку (П(С)БО) передбачають різні методи та види оцінки господарських засобів підприємства на дату: придбання, вибуття, складання фінансової звітності, переоцінки. Оцінка вартості господарських засобів передбачає встановлення відповідних видів їх вартості: первісної, переоціненої, справедливої, чистої реалізаційної, амортизаційної тощо.

Оцінка вартості джерел формування господарських засобів підприємства проводиться одночасно з оцінкою вартості самих господарських засобів, оскільки поява засобів або зміна їх вартості безпосередньо впливають на розмір джерел їх утворення. Так, після господарської операції з отримання банківського кредиту на підприємстві збільшується загальна вартість господарських засобів за рахунок збільшення грошових коштів на поточному рахунку за рахунок кредитних коштів.

Окремим видом оцінки є **калькуляція**, або оцінка вартості такого об'єкта бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему її одиницю. Калькулювання забезпечує визначення собівартості – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), у процесі виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). В управлінні витратами розрізняють різні методи обліку та калькулювання витрат, що передбачає розробку планових та нормативних калькуляцій, калькуляцій на певні періоди замовлення або технологічні етапи виробництва, калькуляції з урахуванням всіх витрат підприємства або з виключенням деяких з них. Калькуляція складається зі статей витрат, склад яких встановлюється кожним підприємством самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), технології виробництва, структури та масштабів підприємства. Кожна стаття має назву та відображає певний вид витрат підприємства.

Рахунки – це спосіб групування та поточного обліку наявності та використання активів, капіталу, і зобов'язань. Процес відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється за принципом **подвійного запису** – одночасним і взаємопов'язаним відображенням кожної операції на двох рахунках. Наприклад, у разі придбання підприємством матеріалів на умовах подальшої оплати збільшуються виробничі запаси на складі та одночасно зростає заборгованість підприємства перед постачальником; у разі використання придбаних матеріалів для виготовлення

продукції виробничі запаси зменшуються, а запаси готової продукції зростають. Таким чином, будь-яку господарську операцію, що спричинює зміни в господарських засобах та джерелах їх формування, відображають двічі: за дебетом одного рахунку та кредитом іншого.

За звітний період узагальнити дані про бухгалтерський облік підприємства можна за допомогою **балансу**. Бухгалтерський баланс є способом економічного групування господарських засобів та джерел їх формування на певну дату. Тобто, бухгалтерський баланс надає інформацію про майновий стан підприємства в грошовій оцінці на певну дату. Узагальнення облікової інформації в балансі стає можливим завдяки даним про зміни об'єктів обліку, що відображаються на рахунках за допомогою подвійного запису. Але, крім стану об'єктів обліку, для прийняття управлінських рішень необхідна інформація про рух основних засобів, виробничих запасів, структуру собівартості тощо. З цією метою в бухгалтерському обліку складаються відповідні форми звітності у вигляді таблиць, у яких окремо систематизуються дані поточного обліку про будь-які об'єкти обліку.

5. Види господарської діяльності підприємства

Види діяльності, якими займається підприємство – це ті, які записано в установчих документах, тобто торгівля, виробництво, надання послуг тощо. Але для цілей бухгалтерського обліку існує інша класифікація. Розуміти її дуже важливо для правильного ведення обліку та складання фінансової звітності. Навіть одна операція (наприклад, отримання грошових коштів) може включати суми, що належать до різних видів діяльності. При цьому у фінансовій звітності такі суми слід наводити окремо у складі відповідних статей. Визначення видів діяльності для облікових цілей надає НП(С)БО 1 (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Види діяльності підприємства

МОДУЛЬ 1

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. В цілому будь-яка діяльність підприємства є звичайною [41].

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою [41].

У свою чергу під **основною діяльністю** розуміють операції, що пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та є головною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такою діяльністю будуть придбання виробничих запасів, виготовлення і реалізація готової продукції тощо.

Серед іншої операційної діяльності можна назвати реалізацію іноземної валюти, оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, створення резерву сумнівних боргів тощо.

Крім операційної діяльності, НП(С)БО 1 виділяє інвестиційну та фінансову (рис. 1.3). **Фінансова діяльність** – діяльність, що призводить до змін розміру та складу власного і позикового капіталів підприємства. Фінансова діяльність пов'язана із залученням грошових коштів шляхом випуску акцій та облігацій або отримання кредитів і позик, а також з отриманням дивідендів, процентів, доходів від участі в капіталі інших підприємств, фінансової оренди тощо. **Інвестиційна діяльність** – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Прикладом інвестиційної діяльності є вкладення грошових коштів у придбання основних засобів, нематеріальних та інших довгострокових активів [41].

Наведена класифікація видів діяльності лежить в основі класифікації доходів і витрат підприємства. Наприклад, доходи від основної діяльності відображають на рахунку 70 «Доходи від реалізації», а витрати – на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Доходи від іншої операційної діяльності обліковують на рахунку 71 «Інший операційний дохід», а витрати від іншої операційної діяльності – на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Господарський облік, етапи його становлення та розвитку.
2. Поняття господарського обліку, його види.
3. Які вимірники використовуються в бухгалтерському обліку?
4. Фінансовий та управлінський облік: загальне та особливе.
5. Принципи бухгалтерського обліку.
6. Види господарської діяльності підприємства.
7. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.
8. Класифікація господарських засобів підприємства.

Завдання 1.

Мета завдання – засвоєння порядку групування майна за джерелами його формування.

Задача: спираючись на дані (табл. 1.2) провести групування майна підприємства за джерелами його формування: власний та позиковий капітал.

Таблиця 1.2

Структура майна промислового підприємства за джерелами формування

№з/п	Джерело формування майна	Сума, грн
1	Заборгованість постачальнику за матеріали	11000,0
2	Заборгованість податкових органів (бюджету) з податку на додану вартість	6000,0
3	Зареєстрований капітал	500000,0
4	Резервний капітал	125000,0
5	Додатковий капітал	8000,0
6	Довгострокові кредити банку	50000,0
7	Заборгованість перед органами соціального страхування	35000,0
8	Заборгованість з оплати праці	130000,0
9	Короткострокові кредити	25000,0
10	Фінансовий лізинг	85000,0
11	Заборгованість іншим кредиторам	14000,0
12	Нерозподілений прибуток	18000,0
13	Заборгованість перед бюджетом	8000,0
14	Резерв майбутніх витрат та платежів	38000,0
15	Цільове фінансування	60000,0

Завдання 2.

Мета завдання – здійснення класифікації господарських засобів. майна, капіталу та зобов'язань промислового підприємства.

Задача: спираючись на дані табл. 1.3 виокремити власний капітал, зобов'язання, необоротні та оборотні активи. В складі оборотних активів відзначити готову продукцію, НЗП і виробничі запаси.

Таблиця 1.3

Майно та зобов'язання промислового підприємства

№з/п	Назва активів, капіталу, зобов'язань	Тип активу, капіталу або зобов'язання
1	Перерахований аванс постачальнику	
2	Отриманий аванс від покупця	
3	Вантажівка	

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 1.3

№з/п	Назва активів, капіталу, зобов'язань	Тип активу, капіталу або зобов'язання
4	Передплата за рекламу на рік	
5	Верстати у цехах	
6	Паливно-мастильні матеріали	
7	Тара для пакування готової продукції	
8	Акції АТ «Бісквіт»	
9	Заборгованість за встановлення кондиціонера в приміщенні офісу	
10	Покупні полуфабрикати	
11	Заборгованість з оплати праці	
12	Офісні столи, строк експлуатації – 3 роки	
13	Обчислювана техніка	
14	Будівництво нового приміщення офісу	
15	Статутний капітал	
16	Збиральні лінії	
17	Паливо	
18	Деталі, які знаходяться на виробництві	
19	Короткострокові облігації АТ «Меркурій»	
20	Готівка в касі	
21	Заборгованість зі сплати єдиного соціального внеску	
22	Молотки, строк експлуатації – 8 місяців	
23	Брухт	
24	Мікроавтобус	
25	Довгостроковий кредит банку для будівництва нового приміщення	
26	Грошові кошти на поточному рахунку	
27	Верстати і установки, виготовлені заводом для реалізації	
28	Виняткове право на користування винаходом	
29	Заборгованість за поставлені матеріалів	
30	Заборгованість податкових органів (бюджету) з податку на прибуток	
31	Деталі для ремонту обладнання	
32	Заборгованість за отриманою поворотною фінансовою допомогою	
33	Свердла	
34	Спеціальний одяг зимовий	
35	Заборгованість покупців за відвантажену ГП	

Завдання 3.

Мета завдання – засвоєння порядку групування майна за складом.

Задача: спираючись на дані (табл. 1.4) провести групування майна ПрАТ «Меблевий комбінат» за складом. Виокремити необоротні та оборотні активи. В складі оборотних активів відзначити готову продукцію, НЗП, виробничі запаси, в тому числі малоцінні та швидкозношувані предмети.

Таблиця 1.4

Майно ПрАТ «Меблевий комбінат»

№з/п	Майно підприємство	Сума, грн
1	Комп'ютери	42000,0
2	Автогараж	30200,0
3	Кран	85000,0
4	Поролон	15200,0
5	Фурнітура	16200,0
6	Тканина	280000,0
7	Незавершене виробництво	180100,0
8	Заборгованість підзвітних осіб	8500,0
9	Верстати фрезерні	210025,0
10	Вантажівки	89000,0
11	Готівка в національній валюті у касі	200,0
12	Грошові кошти на поточному рахунку	328150,0
13	Залізобетонні конструкції	99605,0
14	Інші основні засоби	483390,0
15	Верстати пресувальні	250000,0
16	Захисні окуляри	45150,0
17	Спеціальний одяг	40200,0
18	Заборгованість покупця	220000,0
19	Заборгованість інших дебіторів	3150,0
20	Адміністративна будівля	835000,0
21	Лопати	120,0
22	Риштування	5100,0
23	Пиломатеріал	550000,0
24	Дивани	600200,0

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути правила групування активів та пасивів за статтями та розділами. Необхідно ознайомитися з економічною сутністю балансу як економічної категорії та формами фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Закону №996. Доцільно звернути увагу на особливості відображення окремих статей в балансі. Визначити сутність господарської операції, типи балансових змін та їх вплив на зміни статей активу та пасиву балансу.

Перелік питань:

1. Групування статей активу і пасиву балансу.
2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу.

1. Групування статей активу і пасиву балансу

Бухгалтерський баланс – метод групування та відображення господарських засобів підприємства за складом та розміщенням, а також за джерелами формування і цільовому призначенню в грошовій формі на визначену дату. Ліву частину таблиці балансу називають активом, а праву – пасивом. Підсумки активу і пасиву називають **валютою балансу**.

Актив – система показників, що відображає склад, розміщення і використання засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи.

Пасив – система показників, що відображає джерела формування і цільового використання засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи.

Економічно однорідні види майна чи джерела формування капіталу називають **статті** балансу. З метою отримання узагальненої інформації за видами активів і пасивів, статті балансу об'єднуються в **розділи** за їх економічним змістом.

З економічної точки зору термін «баланс» має декілька значень та походить від латинського «двохчашковий» (в перекладі з італійської та французької означає «терези»):

- 1) рівність, рівновагу двох підсумків протилежного значення, які відображаються на рахунках, у відомостях, таблицях: дебет і кредит, актив і пасив;
- 2) таблиця, що відображає результат облікової реєстрації майна підприємства в грошовій формі у відповідний час, тобто стан активів і пасивів.

Між всіма складовими елементами балансу існує взаємозв'язок, який характеризується окремими співвідношеннями. Так, перше співвідношення або балансове рівняння (2.1) походить від основної властивості балансу та виглядає наступним чином:

$$\text{Актив (A)} = \text{Пасив (П)} \quad (2.1)$$

Друге співвідношення (2.2) нерідко називають структурним, оскільки воно показує, з одного боку, склад майна – основні, оборотні активи, тобто величину засобів, необхідних для господарської діяльності, а з іншого – хто і в якій формі приймав участь у створенні (формуванні) майна підприємства (власний капітал, кредити банків, кредиторська заборгованість постачальникам, розрахунки з оплати праці тощо).

$$\text{Активи (A)} = \text{Зобов'язання (З)} + \text{Капітал (К)} \quad (2.2)$$

Зміна структури власних і залучених засобів свідчить про ступінь фінансової залежності / незалежності підприємства від власників, акціонерів та кредиторів. За структурою бухгалтерського балансу можна визначити галузеву приналежність підприємства, вид його економічної діяльності (наприклад, промисловість, сільське господарство мають важку структуру активів, для підприємств сфери торгівлі, банківської та бюджетної сфер притаманна більша частка оборотних активів), а також організаційно-правову форму господарювання (приватне, колективне, комунальне, державне підприємство, господарське товариство тощо) та інше.

Третє співвідношення (2.3) завжди характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке залишається після вирахування зобов'язань підприємства, і може бути об'єктом розподілу між засновниками чи акціонерами при ліквідації підприємства чи його закритті:

$$\text{Власний капітал (ВК)} = \text{Активи (A)} - \text{Зобов'язання (З)} \quad (2.3)$$

Вимоги до розкриття статей балансу визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма балансу складається з трьох розділів активу та чотирьох розділів пасиву.

У **першому розділі** активу Балансу «Необоротні активи» відображають вартість необоротних активів, а саме: нематеріальних активів, основних засобів, незавершеного будівництва, інвестиційної нерухомості, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокових біологічних активів, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів та інших необоротних активів.

Нематеріальні активи та основні засоби як правило мають найбільшу питому вагу в загальній структурі необоротних активів. У статті

«Нематеріальні активи» відображають вартість об'єктів, що віднесені до нематеріальних активів згідно з ПСБО 8 «Нематеріальні активи». В цій статті окремо відображено: первісну (переоцінену) вартість об'єкту (код рядка в Балансі – 1001), суму накопиченої амортизації (код рядка – 1002); залишкову вартість об'єктів (код рядка – 1000), яка визначається як різниця між первісною вартістю та сумою накопиченої амортизації (зносу) та враховується ври розрахунку підсумку першого розділу.

У статті «Основні засоби» відображають вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів, що віднесені до складу основних засобів відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби», а також вартість інших необоротних матеріальних активів. Аналогічно нематеріальним активам основні засоби відображаються в Балансі за трьома рядками: первісною або переоціненою вартістю (код рядка – 1011), нарахованою сумою амортизації (код рядка – 1012) та залишковою вартістю, тобто різницею між первісною вартістю та зносом (код рядка – 1010).

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображають вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість». В Балансі інвестиційну нерухомість відображають або за справедливою вартістю, якщо облік ведуть за справедливою вартістю, або за залишковою, якщо облік ведуть за первісною вартістю (код рядка – 1015).

У статті «Біологічні активи» відображають вартість об'єктів, що віднесені до біологічних активів відповідно до ПСБО 30 (код рядка – 1020). Положення (стандарт) 30 визначає методологічні засади формування інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію.

У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображають вартість об'єктів, що віднесені до фінансових інвестицій на період більше одного року, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. При цьому окремо виділяють:

- фінансові інвестиції, які відповідно до ПСБО 12 обліковують за методом участі в капіталі (код рядка – 1030);
- інші фінансові інвестиції – інвестиції пов'язаним і непов'язаним сторонам (код рядка – 1035).

Фінансові інвестиції – вкладення в фінансові інструменти, здійснені підприємством з метою отримання додаткової економічної вигоди.

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображають дебіторську заборгованість фізичних та юридичних осіб, що виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу (код рядка – 1040).

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів (контрагентів) підприємству на певну дату.

У статті «Відстрочені податкові активи» відображають суму податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах у результаті виникнення тимчасової податкової різниці (код рядка – 1045).

У статті «Інші необоротні активи» відображають вартість необоротних активів (код рядка – 1090), що не можуть бути включені до наведених вище статей розділу I «Необоротні активи».

У **другому розділі** активу Балансу «Оборотні активи» відображається вартість оборотних активів до яких відносяться: запаси, поточні біологічні активи, включаючи незавершене виробництво; векселі одержані; дебіторська заборгованість як за товари, роботи і послуги, так і інша; поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти, інші оборотні активи.

У статті «Запаси» відображають загальну вартість запасів (код рядка – 1110), для розгорнутого відображення якої передбачено додаткові рядки:

– *виробничі запаси* – відображають вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів, та комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання під час нормального операційного циклу (код рядка – 1101);

– *незавершене виробництво* – відображають витрати на незавершене виробництво та незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва. Крім того, у цьому рядку наводять валову заборгованість замовників за будівельними контрактами (код рядка – 1102);

– *готова продукція* – відображають запаси виробів на складі, обробку яких завершено та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані відповідно до умов договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам. Продукцію, що не відповідає наведеним вимогам (окрім браку), і роботи, не прийняті замовником, наводять у складі незавершеного виробництва (код рядка – 1103);

– *товари* – відображають вартість залишків товарів, придбаних підприємством для подальшого продажу, без суми торгових націнок (код рядка – 1104).

У статті «Поточні біологічні активи» відображають вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі та в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибраквані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні та відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведуть за П(С)БО 30 (код рядка – 1110).

У статті «Векселі одержані» відображають забезпечену векселями заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари, роботи, послуги). Показник дебіторської заборгованості в

разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводять у Балансі за чистою реалізаційною вартістю (код рядка – 1120).

У статті «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» відображають дебіторську заборгованість покупців, замовників за відвантажену продукцію, товари, надані послуги, роботи, та наводять у Балансі за чистою реалізаційною вартістю (код рядка – 1125).

У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками», а саме: за виданими авансами та з бюджетом відображають суму виданих авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок майбутніх поставок протягом 12 місяців з дати балансу, та дебіторську заборгованість фінансових та податкових органів відповідно.

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, а також суму довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу (код рядка – 1160).

У статті «Гроші та їх еквіваленти» відображають кошти в касі підприємства, на поточних та інших рахунках у банках, які вільно можуть бути використані для поточних операцій, грошові кошти в дорозі, електронні гроші, а також еквіваленти грошових коштів, як у національній валюті, так і в іноземній (код рядка – 1165).

У статті «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати, що понесені протягом поточного або попередніх звітних періодів, але стосуються майбутніх періодів, наприклад передплата (код рядка – 1170).

У статті «Інші оборотні активи» відображають суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу II «Оборотні активи»: вартість грошових документів (поштових марок, проїзних документів, оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів тощо у національній валюті), вартість грошових документів у іноземній валюті.

У **третьому розділі** активу Балансу «Необоротні активи та групи вибуття» активу балансу відображають необоротні активи та групи вибуття, що утримуються для продажу відповідно до П(С)БО 27 [45].

У **першому розділі** пасиву Балансу «Власний капітал» відображають інформацію про власний капітал підприємства – зареєстрований та пайовий капітал, капітал у дооцінках, усі види додаткового і резервного капіталу, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений та вилучений капітал. Розгорнута характеристика усіх видів капіталу наведена у табл. 1.1. При розрахунку підсумку першого розділу пасиву суми непокритого збитку, неоплаченого капіталу та вилученого капіталу віднімаються.

У **другому розділі** пасиву Балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» наводять довгострокову заборгованість підприємства та суму створених відповідно до чинного законодавства резервів на забезпечення

наступних витрат і платежів, а також отримане цільове фінансування та надходження.

У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» відображають суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах унаслідок утворення тимчасової податкової різниці.

У статті «Інші довгострокові зобов'язання» відображають суму заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, що не є поточними зобов'язаннями (код рядка – 1510).

У статті «Довгострокові кредити банків» наводять суму довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів, окрім кредитів банків (код рядка – 1515).

У статті «Довгострокові забезпечення» відображають залишок коштів на довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів (на забезпечення гарантійних зобов'язань відповідно до умов договору, а також забезпечення виплат працівникам).

У статті «Цільове фінансування» відображають залишок коштів цільового фінансування та цільових надходжень, отриманих з бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток.

У третьому розділі пасиву Балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» відображають поточні зобов'язання до яких відносяться: короткострокові кредити банків та позички, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість перед постачальниками, різними кредиторами, працівниками, бюджету тощо. Тобто в цьому розділі відображаємо зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом 12-ти місяців з дати балансу.

У статті «Короткострокові кредити банку» відображають суму поточних зобов'язань підприємства перед банками за кредитами (код рядка – 1600).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображають суму (частину) довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12-ти місяців з дати балансу (код рядка – 1610).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображають суму заборгованості постачальникам та підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи, та отримані послуги (код рядка – 1615).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображають заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету (податків, зборів, внесків), включаючи податки з працівників (код рядка – 1620).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображають заборгованість підприємства за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), страхування майна підприємства та індивідуальне страхування працівників (код рядка – 1625).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» відображають заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату (код рядка – 1630).

У статті «Поточні забезпечення» відображають залишок коштів на поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів (забезпечення оплати відпусток, забезпечення матеріального заохочення тощо).

У статті «Доходи майбутніх періодів» відображають доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів та стосуються майбутніх періодів (отримання орендної плати за рік).

У **четвертому розділі** пасиву Балансу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групи вибуття», відображають вартість необоротних активів, які відповідають вимогам П(С)БО 27 [45].

Основним елементом балансу є балансова стаття, яка є неподільним показником в балансі і характеризує окремий вид або групу активів (активна стаття) або вид зобов'язань чи капіталу (пасивна стаття). **Стаття** – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, встановленим НП(С)БО 1, тобто визначенню активів, зобов'язань і власного капіталу. Стаття наводиться у балансі, якщо відповідає двом критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Балансова стаття може бути одноелементною, наприклад, «Нематеріальні активи», «Векселі одержані», «Статутний капітал», яка заповнюється за даними одного балансового рахунку, або багатоелементною, наприклад «Інші необоротні активи», «Інша поточна дебіторська заборгованість», «Інші довгострокові фінансові зобов'язання», для заповнення яких використовуються дані двох або більше балансових рахунків, субрахунків.

Балансові статті об'єднуються в розділи, що дає можливість загального огляду балансу та є дуже зручним механізмом при проведенні аналізу поданої інформації. В основі об'єднання балансових статей в розділи покладено **принцип ліквідності** та їх економічна класифікація. У балансах підприємств України статті активу розташовують зверху вниз, починаючи з найменш ліквідних і закінчуючи найбільш ліквідними. Під ліквідністю активів слід розуміти їх спроможність швидко та з мінімальними витратами перетворюватися у грошові кошти (готівку).

Найменш ліквідними є такі балансові статті як «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Довгострокові фінансові інвестиції» та інші, які згруповані в I розділі активу Балансу. Найбільш ліквідними є статті «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Дебіторська заборгованість», «Виробничі запаси», «Інша дебіторська заборгованість».

Статті пасиву балансу групуються і розміщуються зверху вниз за критерієм зменшення часу, необхідного для повернення боргів. Тобто спочатку розташовуються статті, які потребують найбільшого часу для їх погашення, наприклад «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Довгострокові кредити банків», а в III розділі пасиву Балансу «Поточні зобов'язання» відображають зобов'язання підприємства, погашення яких очікуються протягом 12-ти місяців або нормального операційного циклу.

2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу

Бухгалтерський баланс підприємства є способом економічного групування майна, таблиця активів і пасивів або звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на відповідну дату стан активів, зобов'язань та власного капіталу згідно з НБ(С)БО 1. Баланс є фотографією підприємства на конкретну дату. Проте діяльність підприємства призводить до змін господарських засобів та джерел їх формування під впливом господарських операцій. **Господарська операція** – це факт підприємницької чи іншої діяльності (дія або подія), що впливає на стан та викликає зміни в структурі активів (майна), капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Кожна господарська операція, що відображена в бухгалтерському обліку, впливає на величину двох статей балансу. При цьому за однією відбувається збільшення, а за іншою – зменшення на однакову суму.

I тип змін – зміни відбуваються тільки в статтях активу. При цьому валюта балансу не змінюється, оскільки в активі балансу відбувається просте переміщення засобів з однієї статті в іншу.

$$\text{АКТИВ} + \text{X} - \text{X} = \text{ПАСИВ}$$

Наприклад: отримано грошові кошти з поточного рахунку в касу підприємства:



Вплив: готівка у касі 
сума грошових коштів на поточному рахунку 

Відбуваються зміни тільки статей активу, валюта балансу не змінюється.

II тип змін – зміни відбуваються тільки в статтях пасиву балансу. В результаті відбувається перегрупування джерел формування майна за рахунок зменшення однієї та збільшення іншої статті. Валюта балансу при цьому не змінюється.

$$\text{АКТИВ} = \text{ПАСИВ} + \text{X} - \text{X}$$

Наприклад: частина прибутку підприємства спрямована на формування резервного капіталу:

Вплив: резервний капітал 
величина прибутку 

Відбуваються зміни тільки статей пасиву, валюта балансу не змінюється.

МОДУЛЬ 1

III тип змін – збільшення одночасно статей активу і пасиву. При цьому валюта балансу збільшується.

$$\text{АКТИВ} + X = \text{ПАССИВ} + X$$

Наприклад: оприбутковано матеріали на склад від постачальника, оплата не відбулась:



Вплив: запаси 
 кредиторська заборгованість постачальникам 

Валюта балансу збільшується на суму X, балансова рівність зберігається.

IV тип змін – зменшення одночасно статей активу і пасиву. При цьому валюта балансу зменшується.

$$\text{АКТИВ} - X = \text{ПАССИВ} - X$$

Наприклад: перераховано з поточного рахунку в погашення заборгованості постачальникам:

Вплив: поточний рахунок в банку 
 кредиторська заборгованість постачальникам 

Валюта балансу зменшується на суму X, балансова рівність зберігається.

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Що таке бухгалтерський баланс?
2. Яке призначення активу та пасиву балансу?
3. Склад і структура активу балансу.
4. Склад і структура пасиву балансу.
5. Поняття власного капіталу, його види та особливості формування кожного з них.
6. Які зобов'язання підприємства відображають в балансі?
7. З якою метою складають баланс?
8. Що є статтею та розділом балансу?
9. Які існують типи балансових змін.
10. Визначити тип балансових змін під впливом таких операцій:
 - a. відвантажена готова продукція з виробничого цеху на склад підприємства;
 - b. отримані грошові кошти з поточного рахунку для оплати праці;
 - c. оприбутковані товарно-матеріальні цінності від постачальника.

Завдання 1.

Мета завдання – засвоєння механізму складання балансу.

Задача: спираючись на дані умови (табл. 2.1) скласти баланс підприємства відповідно до вимог НП(С)БО 1.

Дані для складання балансу на 31.01.20XX

№з/п	Стаття балансу	Сума, тис. грн
1	Запаси сировини та матеріалів	1744,0
2	Зареєстрований капітал	20000,0
3	Незавершене виробництво	10256,0
4	Короткострокові кредити банків	10000,0
5	Готова продукція	18000,0
6	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	5000,0
7	Поточні фінансові інвестиції	2000,0
8	Забезпечення виплат персоналу	3200,0
9	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3800,0

Завдання 2.

Мета завдання – засвоєння типів балансових змін під впливом господарських операцій.

Задача: визначити, яким чином наведені господарські операції впливають на основну балансову рівність. Обрати один з чотирьох типів змін (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Перелік господарських операцій

Зміст господарської операції	Тип змін
Зараховані на поточний рахунок грошові кошти, отримані в рахунок погашення заборгованості позичальників за надану їм позику	
Оприбутковані основні засоби від постачальника	
Перераховано з поточного рахунку суму в погашення заборгованості перед постачальниками	
Придбано матеріали у постачальника в кредит с відстрочкою платежу	
Видано грошові кошти підзвітній особі з каси підприємства	
Зараховано на поточний рахунок короткостроковий кредит банку	
Сплачено отриманий в попередньому періоді кредит	

Завдання 3.

Мета завдання – визначення активів і пасивів балансу.

Задача: визначити статті активу та пасиву, скласти баланс підприємства на 31.12.XX відповідно до вимог НП(С)БО 1 на основі даних табл. 2.3.

МОДУЛЬ 1

Таблиця 2.3

Фінансові показники підприємства на 31.12.20XX

№з/п	Стаття балансу	Сума, грн
1	Зобов'язання банку	7000,0
2	Грошові кошти в банку	15000,0
3	Заборгованість постачальникам	5000,0
4	Капітал підприємства	128740,0
5	Готівка в касі	2000,0
6	Інші засоби	3000,0
7	Прибуток нерозподілений	19050,0
8	Розрахунки з оплати праці	14190,0
9	Малоцінні необоротні матеріальні активи	146800,0
10	Запаси	24560,0
11	Розрахунки з постачальниками	2600,0
12	Короткострокові кредити	3100,0
14	Інша поточна кредиторська заборгованість	12359,0
15	Витрати майбутніх періодів	150,0
16	Розрахунки з підзвітними особами	145,0
17	Дебіторська заборгованість	384,0

Завдання 4.

Мета завдання – засвоєння типів балансових змін під впливом господарських операцій.

Задача: спираючись на дані (табл. 2.4, 2.5) визначити типи наступних господарських операцій, визначити, які зміни відбулися в балансі під їх впливом.

Таблиця 2.4

Баланс підприємства на 31 січня 20XX

Стаття активу	Сума, грн	Стаття пасиву	Сума, грн
Основні засоби	730000,0	Статутний капітал	735000,0
Виробничі запаси	45000,0	Розрахунки з постачальниками і підрядниками	33000,0
Грошові кошти в банку	24950,0	Короткострокові кредити банку	32000,0
Каса	50,0		
Всього	?	Всього	?

Реєстр господарських операцій за лютий 20XX

№з/ п	Первинний документ і зміст господарської операції	Сума, грн
1	<i>Чек № 016132</i> З поточного рахунку отримали грошові кошти в касу	200,0
2	<i>Платіжне доручення №15, виписка банку</i> Погашено заборгованість перед постачальниками	8000,0
3	<i>Приходний ордер №44</i> Оприбуткували на склад від постачальника ТМЦ	20000,0
4	<i>Платіжне доручення №17, виписка банку</i> Перераховано с поточного рахунку в погашення кредиту банку	10000,0

Завдання 5.

Мета завдання – засвоєння механізму складання балансу.

Задача: спираючись на дані умови завдання скласти баланс підприємства станом на 30 червня поточного року після здійснення наведених господарських операцій.

Дані для виконання. Станом на 31 травня поточного року фірма «Лілія» має наступні активи та зобов'язання:

- кредиторська заборгованість – 39500 грн;
- вартість обладнання – 115000 грн;
- транспортні засоби – 62900 грн;
- запаси товарів – 61500 грн;
- дебіторська заборгованість – 57700 грн;
- кошти на розрахунках в банках – 72800 грн;
- готівка в касі – 400 грн;
- власний капітал – 330800 грн.

Протягом першого тижня в червні поточного року фірмою «Лілія» здійснено такі операції:

- А) додатково придбано обладнання на суму в 13800 грн;
- Б) придбаний товар на суму 5700 грн з оплатою чеком;
- В) сплачено кредиторам чеком 7900 грн.
- Г) дебітори погасили борг 8400 грн чеком і 600 грн готівкою;
- Д) від фірми «Морс» надійшов аванс в 2500 грн готівкою.

ТЕМА 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід звернути увагу на структуру рахунків бухгалтерського обліку, правила складання бухгалтерських проводок. Необхідно детально ознайомитися з Інструкцією до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, особливостями його побудови. Розглянути економічну сутність і призначення синтетичного та аналітичного обліків, а також способи узагальнення отриманої інформації – синтетичні та аналітичні оборотно-сальдові відомості.

Перелік питань:

1. Рахунки бухгалтерського обліку. План рахунків.
2. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
3. Оборотні відомості за синтетичними та аналітичними рахунками.
4. Кореспонденція рахунків, бухгалтерська проводка.

1. Рахунки бухгалтерського обліку. План рахунків

Бухгалтерський баланс слугує тільки для відображення стану господарських засобів і джерел їх формування на визначену дату. Безперервний процес збільшення та зменшення, залучення та вибуття господарських засобів і джерел їх набуття призводить до змін, які потребують контролю. Для цієї мети в бухгалтерському обліку застосовують систему рахунків. **Рахунок** – це спосіб групування та поточного обліку наявності та руху однорідних господарських засобів, джерел їх формування і господарських процесів [28].

З метою узагальнення результатів господарської діяльності бухгалтерські рахунки систематизовано у *Плані рахунків*. Усі рахунки згруповані в 10 класів (табл. 2.1). Сальдо рахунків класів 1-3 відображають в активі Балансу, сальдо рахунків класів 4-6 у розділах пасиву Балансу. Обороти за рахунками класів 7, 8 і 9 використовують при складанні Звіту про фінансові результати. Позабалансові рахунки класу 0 розкривають у Примітках до фінансової звітності (ФЗ).

Рахунки активів (господарських засобів), зобов'язань і власного капіталу є **постійними**, а рахунки доходів і витрат – **тимчасовими**. Тимчасові рахунки закривають наприкінці кожного звітного періоду і сальдо за ними переносять на рахунок фінансових результатів. А ось постійні рахунки можуть мати сальдо (залишок) на кінець звітного періоду.

Усі рахунки поділяються на **активні** та **пасивні**.

Таблиця 2.1

Структура Плану рахунків та її узгодженість з фінансовою звітністю

Клас	Назва класу	Фінансовий звіт	
1	Необоротні активи	Баланс	Розділ I активу
2	Запаси		Розділ II активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділи II і III активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		Розділи I, II та III пасиву
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ II пасиву
6	Поточні зобов'язання		Розділ III пасиву
7	Доходи і результати діяльності		Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки		Примітки до ФЗ

Активні рахунки призначаються для обліку стану та змін господарських засобів. Збільшення господарських засобів показують за дебетом, а зменшення – за кредитом активного рахунка (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Активний рахунок

Дебет	Кредит
Залишок (сальдо) на початок місяця	×
Збільшення господарських засобів (надходження) за місяць (+)	Зменшення господарських засобів (витрачання) за місяць (-)
Оборот за дебетом (сума за операціями за місяць)	Оборот за кредитом (сума за операціями за місяць)
Залишок (сальдо) на кінець місяця	×

Суму залишку засобів за активним рахунком на кінець місяця розраховують таким чином:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{(сальдо) на} \\ \text{кінець місяця за} \\ \text{дебетом} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{сальдо на} \\ \text{початок місяця} \\ \text{за дебетом} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{оборот за} \\ \text{дебетом за} \\ \text{місяць} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{оборот за} \\ \text{кредитом за} \\ \text{місяць} \\ \hline \end{array}$$

МОДУЛЬ 1

За типом рахунків господарських засобів використовують рахунки витрат підприємства: збільшення витрат відображають за дебетом, а зменшення (списання витрат) – за кредитом.

До *активних* відносять рахунки класів 1 (крім рахунку 13), 2 (крім субрахунку 285), 3 (крім рахунку 38), 8 і 9, а також рахунки 45, 46, субрахунки 442, 443 і 704.

Пасивні рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел формування засобів. Будова пасивного рахунка є дзеркальним відображенням будови активного рахунка. Тобто збільшення відображається за кредитом, а зменшення – за дебетом (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Пасивний рахунок

Дебет	Кредит
×	Залишок (сальдо) на початок місяця
Зменшення джерела засобів за місяць (-)	Збільшення джерел засобів за місяць (+)
Оборот за дебетом (сума за операціями за місяць)	Оборот за кредитом (сума за операціями за місяць)
×	Залишок (сальдо) на кінець місяця

Суму залишку засобів за пасивним рахунком на кінець місяця розраховують таким чином:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{(сальдо) на} \\ \text{кінець місяця за} \\ \text{кредитом} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{сальдо на} \\ \text{початок місяця} \\ \text{за кредитом} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{оборот за} \\ \text{дебетом за} \\ \text{місяць} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{оборот за} \\ \text{кредитом за} \\ \text{місяць} \\ \hline \end{array}$$

До *пасивних* відносять рахунки класів 4 (крім рахунків 45 і 46, субрахунків 442 і 443), 5, 6, 7 (крім рахунку 79 і субрахунку 704), рахунки 13 і 38, субрахунок 285.

Деякі рахунки (призначені для обліку розрахунків) є **активно-пасивними**. На них ведуть облік розрахунків як з дебіторами, так і з кредиторами. На кінець звітного періоду за ними можуть утворитися як *дебетовий*, так і *кредитовий залишки*. Наприклад, на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може значитися дебіторська заборгованість працівників за виданими їм під звіт коштами і одночасно кредиторська заборгованість перед працівниками за витраченими ними власними коштами для потреб підприємства.

При цьому в Балансі таке дебетове і кредитове сальдо потрібно показувати **розгорнуто** (дебетове – в активі, кредитове – в пасиві).

Кожну господарську операцію також можна класифікувати за таким принципом. Так, *активні операції* змінюють тільки статті активу балансу, при цьому підсумок балансу не змінюється. *Пасивні операції* змінюють тільки окремі статті пасиву, підсумок балансу не змінюється. Решта операцій – активно-пасивні. Одні з них збільшують актив і пасив на однакову суму, інші – зменшують. Відповідно активно-пасивні операції призводять до зміни підсумку балансу.

За економічним змістом виділяють такі рахунки:

1) господарських засобів:

- рахунки необоротних активів;
- рахунки обліку запасів;
- рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів;

2) джерел господарських засобів:

- рахунки власного капіталу;
- рахунки забезпечення майбутніх витрат і платежів;
- рахунки обліку позикових і залучених коштів;

3) господарських процесів:

- рахунки виробничих процесів;
- рахунки витрат;
- рахунки доходів;
- рахунки фінансових результатів.

Класифікація рахунків за економічним змістом показує зв'язок між рахунками і формами звітності.

За призначенням і структурою всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на такі групи [109].

1. **Основні**, на яких обліковують господарські засоби та їх джерела, тобто об'єкти обліку, що становлять основу господарської діяльності, характеризують майновий стан підприємства. За залишками на основних рахунках складається Баланс. У свою чергу, основні рахунки поділяються на групи: інвентарні (матеріальні), грошові, рахунки власного капіталу та розрахункові.

2. **Регулюючі** рахунки регулюють (уточнюють) оцінки засобів і джерел, що обліковуються на основних рахунках, і самостійного значення не мають. Вони поділяються на додаткові та контрарні.

Додаткові рахунки збільшують оцінку, надану об'єкту обліку на основному рахунку. Наприклад, субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» ведеться на додачу до інвентарного рахунка 28 «Товари». Первісна вартість матеріальних цінностей визначається шляхом складання сум основного рахунка та відповідного йому додаткового.

Контрарні регулюючі рахунки зменшують оцінку залишку на відповідному основному рахунку. Вони бувають двох видів: контрактивні і контрпасивні.

Контрактивні регулюючі рахунки уточнюють (зменшують) оцінку засобів на активному основному рахунку, при цьому самі є пасивними.

Наприклад, до активного рахунка 10 «Основні засоби» контрактивним рахунком є пасивний субрахунок 131 «Знос основних засобів», до активного субрахунку 282 «Товари в торгівлі» контрактивним буде пасивний субрахунок 285 «Торгова націнка».

Контрпасивні рахунки є активними, але уточнюють оцінку джерела на пасивному рахунку. Наприклад, до пасивного субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відкривається контрпасивний субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

3. **Операційні** рахунки призначено для обліку господарських процесів і виявлення їх результатів у бухгалтерському обліку. Вони діляться на такі підгрупи.

Збирально-розподільчі рахунки призначено для попереднього обліку (збору) витрат з метою їх подальшого розподілу між об'єктами обліку витрат (зважаючи на неможливість прямого віднесення зазначених витрат на собівартість відповідних об'єктів). Таким є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Збиральні рахунки призначено для обліку витрат поточного періоду за дебетом рахунків і списання повної суми витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» наприкінці місяця або звітного року. Збиральними є, наприклад, рахунки 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут».

Бюджетно-розподільчі рахунки використовуються для розподілу доходів і витрат між звітними періодами, до яких вони належать. Це рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів» та 69 «Доходи майбутніх періодів».

Калькуляційні рахунки призначено для обліку сукупності витрат, пов'язаних з виробничим процесом, і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Прикладом є рахунок 23 «Виробництво».

Зіставляючі рахунки призначено для обліку господарських процесів та їх результатів. За дебетом і кредитом відображається один і той самий об'єкт, але в різних грошових оцінках, порівнянням яких визначається результат цього процесу. До них, зокрема, відносять рахунок 24 «Брак у виробництві».

4. **Фінансово-результатні** рахунки слугують для виявлення фінансового результату діяльності підприємства. Такими є субрахунки 441 «Прибуток нерозподілений» і 442 «Непокріті збитки».

5. Основне призначення **позабалансових** рахунків – обліковувати господарські засоби, що не належать підприємству. Це може бути сировина, прийнята в переробку, орендовані основні засоби тощо. Крім того, на позабалансових рахунках обліковують умовні права та зобов'язання підприємства, списані активи для нагляду за можливістю їх відшкодування винними особами тощо. Метод подвійного запису не поширюється на позабалансові рахунки. Запис робиться або за дебетом рахунка, або за кредитом.

2. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок

Для отримання різнорідних за ступенем деталізації облікових даних на підприємстві і в організаціях використовують два види рахунків – синтетичні і аналітичні.

Синтетичними називають рахунки, за допомогою яких здійснюють узагальнене відображення в грошовому вираженні стану та руху економічно однорідних видів активів, зобов'язань та капіталу. А облік, який здійснюють на таких рахунках, називають синтетичним.

Синтетичний облік ведуть на рахунках I порядку, коли на кожний вид активів і пасивів відкривають окремий рахунок. *Наприклад*, рахунок 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 30 «Готівка».

Особливими ознаками синтетичних рахунків є:

- 1) двозначний шифр рахунку;
- 2) інформація узагальнена щодо економічно однорічних видів майна та джерел його формування;
- 3) поточний облік здійснюється тільки в грошовому вираженні;
- 4) використовують для ведення обліку спеціальні регістри (журнали-ордери, відомості, Головна книга тощо);
- 5) стан активів і пасивів в більшості випадків відображається в бухгалтерському балансі за однойменними статтями.

Аналітичними називають рахунки, за допомогою яких здійснюється деталізована характеристика даних синтетичних рахунків. Аналітичні рахунки мають не тільки грошові, але й натуральні показники. Облік, побудований на аналітичних рахунках, називають аналітичним.

Наприклад, рахунок 10 «Основні засоби» можуть мати наступні аналітичні рахунки:

- будівля заводууправління;
- будівля складу №1;
- будівля цеху тощо.

Синтетичні та аналітичні рахунки – взаємопов'язані між собою. Аналітичні рахунки, які є частиною синтетичних, мають туж саму структуру, що й синтетичні. Тобто якщо синтетичний рахунок – активний, то й аналітичний рахунок також буде активним, і навпаки. Тому запис в аналітичних рахунках здійснюють у той же частині, що й в синтетичних рахунках. Крім того, запис на синтетичних і аналітичних рахунках здійснюють на основі одних і тих же первинних документів, тому при звірці синтетичного і аналітичного обліків суми завжди дорівнюють.

Деякі рахунки потребують деталізації, тому до них не застосовують аналітичний облік. *Наприклад*, рахунок 31 «Рахунки в банках» або 28 «Товари».

Аналітичні рахунки ведуть на карточках, у книгах або відомостях. Суми залишків за кожним синтетичним рахунком на початок і кінець звітного

МОДУЛЬ 1

періоду повинні дорівнювати сумі залишків за його аналітичними рахунками. Суми дебетового та кредитового оборотів кожного синтетичного рахунку повинні дорівнювати підсумкам відповідних оборотів за всіма його аналітичним рахунками.

Аналітичний облік є важливим засобом *оперативного контролю* та управління діяльністю підприємства. За його даними простежують за станом товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), використанням основних засобів, обліком розрахунків з дебіторами та кредиторами, здійснюють контроль за видатками підприємства протягом звітної періоду.

Крім синтетичних аналітичних рахунків, застосовують в бухгалтерському обліку **субрахунки**, які уявляють першу ступінь деталізації синтетичного обліку. За допомогою субрахунків здійснюється групування даних обліку з метою отримання необхідних даних в іншому розрізі – галузями діяльності та номенклатурі.

Наприклад,

рахунок 10 «Основні засоби» має 9 субрахунків:
101 «Земельні ділянки»
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
103 «Будинки та споруди»
104 «Машини та обладнання»
105 «Транспортні засоби»
106 «Інструменти, прилади та інвентар»
107 «Тварини»
108 «Багаторічні насадження»
109 «Інші основні засоби»

Або субрахунки за номенклатурою, а саме:

рахунок 28 має 5 субрахунків:281
281 «Товари на складі»
282 «Товари в торгівлі»
283 «Товари на комісії»
284 «Тара під товарами»
285 «Торгова націнка»
286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Синтетичні рахунки є рахунками 1-го порядку, субрахунки – рахунками 2-го порядку, аналітичні рахунки можуть бути рахунками 3-го, 4-го, 5-го і т.д. порядку – в залежності від поставленої мети.

Наприклад,

синтетичний рахунок 1-го порядку – 20 «Виробничі запаси» має субрахунки 2-го порядку:
201 «Сировина й матеріали»
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
203 «Паливо»
204 «Тара, тарні матеріали»
205 «Будівельні матеріали»
206 «Матеріали, передані в переробку»
207 «Запасні частини»
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
209 «Інші матеріали»

Аналітичні рахунки до 201 «Сировина й матеріали» можуть бути 3-го порядку:

- 2011 «Основні матеріали»;
- 2012 «Допоміжні матеріали».

4 порядку до 2011 «Основні матеріали»:

- 20111 «Чорні метали»;
- 20112 «Кольорові метали» тощо.

При цьому суми залишків на початок місяця аналітичних рахунків 4-го порядку дорівнюють сумі залишків на початок місяця аналітичних рахунків 3-го порядку; суми залишків на початок місяця аналітичних рахунків 3-го порядку дорівнюють сумі залишків на початок місяця аналітичних рахунків 2-го порядку тощо.

3. Оборотні відомості за синтетичними та аналітичними рахунками

В результаті ведення бухгалтерського обліку використовують велику кількість синтетичних і аналітичних рахунків для відображення господарських операцій. Проте для оперативного управління, контролю за станом та рухом засобів, перевірки правильності бухгалтерських записів, складання звітності цього недостатньо. Одним із шляхів узагальнення поточного обліку за всіма рахунками є складання оборотних відомостей.

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку призначені такі відомості [102]:

- 1) проста оборотна за синтетичними рахунками;
- 2) оборотна за аналітичними рахунками;
- 3) сальдова відомість (за залишками рахунків);
- 4) шаховий оборотний баланс.

МОДУЛЬ 1

Оборотна відомість за синтетичними рахунками – зведення оборотів і сальдо за всіма синтетичними рахунками, призначене для перевірки облікових записів, складання нового балансу та загального ознайомлення зі станом і змінами господарських засобів. Проста оборотна відомість складається за порядком збільшення шифрів рахунків, а інформація, що в ній міститься, слугує для оперативного управління діяльністю підприємства.

Оборотна відомість (табл. 3.1) за синтетичними рахунками має вигляд багатографної таблиці, яка включає: шифр рахунків, назву синтетичних рахунків, початкове сальдо за дебетом або кредитом, обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо (залишок) за дебетом або кредитом. Сальдо на початок, оборот за період та сальдо на кінець (за дебетом та кредитом) підлягають підсумковим підрахункам.

Таблиця 3.1

Оборотна-сальдова відомість за квітень 20XX р.

Рахунок		Сальдо на початок		Оборот за період		Сальдо на кінець	
Шифр	Назва	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10	Основні засоби	210000		50 000		260 000	
20	Виробничі запаси	40000		110 000	120 000	30 000	
23	Виробництво	19000		110 000		129 000	
30	Готівка в касі	1 000		40 000	35 000	6 000	
31	Рахунки в банку	190000			120 000	70000	
40	Зареєстрований капітал		100 000		45000		145000
60	Короткострокові позики		160 000	30000	60000		190 000
66	Розрахунки з оплати праці		45 000	35 000			10000
44	Нерозподілені прибутки		155 000	55000			100 000
63	Розрахунки з постачальниками і підрядниками			110 000	160 000		50 000
	Разом	460 000	460 000	540 000	540 000	495 000	495 000

Таким чином, оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, надає інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел формування за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітної періоду. Якщо коректно перенесені початкові сальдо (залишки) на рахунках, рознесені всі кореспонденції за рахунками (бухгалтерські проводки), підраховані обороти та розраховані кінцеві залишки (сальдо), то в оборотній відомості мають місце три пари рівності.

1 пара – *рівність підсумків за дебетом та кредитом сальдо на початок місяця.*

Рівність підсумків першої пари зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу початкового, дані якого є підставою для відображення на синтетичних рахунках початкового сальдо.

2 пара – *рівність підсумків оборотів за дебетом та кредитом всіх рахунків.*

Рівність підсумків другої пари зумовлена подвійним записом операцій, згідно з якими кожна господарська операція відображається одночасно за дебетом одного рахунку та кредитом іншого рахунку в однаковій сумі.

3 пара – *рівність підсумків за дебетом та кредитом сальдо (залишку) на кінець місяця.*

Рівність підсумків третьої пари зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки (сальдо) на синтетичних рахунках рівні між собою (баланс початковий), а також рівні суми оборотів за дебетом і кредитом (оборотний баланс), то і залишки (сальдо) на кінець звітної періоду в підсумку мають бути рівні між собою (кінцевий баланс). Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні оборотної відомості. Отже оборотна відомість має контрольну функцію, на її основі здійснюється складання бухгалтерського балансу і заповнення форм фінансової звітності.

Проте інформація, що міститься в оборотних відомостях за синтетичними рахунками надає можливість аналізу стану та руху майна підприємства тільки в узагальненому вигляді (в грошовому вираженні). Нерідко виникає потреба в практичній діяльності підприємства в більш конкретній інформації. Такі дані несуть у собі аналітичні рахунки, які також узагальнюються, як і синтетичні, шляхом складання оборотних відомостей.

Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку – зведення оборотів і сальдо за всіма рахунками аналітичного обліку (за кількістю та/або сумою), які об'єднуються одним синтетичним рахунком та призначені для перевірки правильності облікових записів за цими рахунками, а також для спостереження за станом і рухом окремих видів господарських засобів і джерел. У зв'язку з тим, що одні аналітичні рахунки ведуть лише у грошовому вимірнику, а інші – в натуральному та грошовому, то за цією ознакою оборотні відомості поділяють на два види [102]:

- оборотні відомості контокорентної форми;
- оборотні відомості кількісно-сумової форми.

Оборотні відомості контокорентної форми (або розрахункові) ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел засобів, оскільки аналітичний облік, як і синтетичний, в даному випадку здійснюється у грошовому вимірнику. За формою – схожа на просту оборотну відомість за синтетичними рахунками. В ній передбачено дві графи для відображення початкового та

МОДУЛЬ 1

кінцевого сальдо (залишку), що дозволяє контролювати дебіторську та кредиторську заборгованість.

Наприклад: оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Розрахунки з покупцями та замовниками» має наступний вигляд (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

Оборотна відомість до синтетичного рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за травень 20XX року, грн

№ з/п	Назва підприємства, організації	Сальдо на початок		Оборот за період		Сальдо на кінець	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	ТОВ «Транссервіс»	40000		14 000	45000	9000	
2	ДП «Східний центр»	35000		16000	35000	16000	
3	АТ «Кором»	10000		5000	10000	15000	
...		
	Разом	95000		49000	90000	54000	

Підсумки оборотної відомості показують повну відповідність до даних записів за синтетичним рахунком. Це впливає з того, що записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять на підставі одних і тих же документів. Тому при правильних облікових записах підсумки оборотів і сальдо в оборотній відомості за аналітичними рахунками дорівнюватимуть сумам оборотів і сальдо відповідного синтетичного рахунка. У цьому й полягає **контрольне значення оборотної відомості** за аналітичними рахунками.

Оборотні відомості кількісно-сумової форми складають за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей, оскільки в даному випадку використовують натуральний і грошовий вимірники. Тому в цих оборотних відомостях передбачені графи для запису кількості, ціни і вартості матеріальних цінностей. Оборотну відомість кількісно-сумової форми розглянемо на прикладі аналітичного обліку до руху товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) (табл. 3.3).

Взагалі кількісно-сумові оборотні відомості до аналітичних рахунків складають за рахунками ТМЦ, основних засобів, готової продукції, малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), та поряд з грошовими вимірниками показують натуральні. Головна задача кількісно-сумової відомості за аналітичними рахунками полягає в зіставленні даних кількісного обліку ТМЦ, основних засобів, МШП, який проводиться в аналітичних карточках (табл. 3.4), відомостях, книзі у матеріально відповідальній особи, з даними сумового обліку, відображеними за відповідними синтетичними рахунками.

Оборотна відомість товарно-матеріальних цінностей за квітень 20XX р.

грн

Код	ТМЦ	Од. ви м	Залишок на початок			Прибуток			Видаток			Залишок на кінець місяця		
			кількість	ціна	вартість	кількість	ціна	вартість	кількість	ціна	вартість	кількість	ціна	вартість
20101	Борошно в/г	кг	23400,0	2,66	62373,8	1368470,0	2,96	4050292,5	1363320,0	2,95	4028304,3	28550,0	2,95	
20102	Сорбіт	кг	3800,0	15,8	57014,0	3300,0	15,8	52239,0	4350,0	15,4	66936,7	2750,0	15,4	42316,3
20103	Рафін. олія	кг	3160,0	14,8	46858,8				1800,0	15,2	27324,25	1360,0	14,4	19534,5
20104	Замінник масла	кг	2000,0	22,0	44024,8	500,0	22,5	11225,0	2000,0	22,1	44199,8	500,0	22,1	11049,9
20105	Маргарин	кг	26140,0	9,43	246411,3	248020,0	9,58	2376150,0	233760,0	9,57	2236102,4	40400,0	9,57	386458
20106	Вершки	кг	1425,0	60,2	85741,2				375,0	60,2	22563,5	1010,0	60,2	63177,8
20107	Молоко		567,6	17,8	10131,6	1018,0	18,4	18680,3	1025,1	18,2	18627,08	560,5	18,2	10184,8
	
Всього по складу			530008,8		5252550,69	4494054,1		21894571,6	4254557,24		20649584,9	769505,66		6497537,39

Картка рахунку: 22 «МБП»

Місця зберігання: автотранспортний цех: ТМЦ: граблі віялові
За квітень 20XX р.

Дата	Документ	Операції	Дебет		Кредит		Поточне сальдо
			Рах	Сума			
Сальдо на 01.04.XX							
Кількість							
29.04.XX	Переміщення ЕФ-0000084	Переміщені на склад	22	32,37	22		32,37
		Ціна		32,37			
		Кількість		1,000			
30.04.XX	Введення в експлуатацію ЕФ-0000030	Введені МБП в експлуатацію	91		22	32,37	
Обороти за період				32,37		32,37	
Кількість				1,000		1,000	
Сальдо на 30.04.XX							
Кількість							

Проста оборотна відомість не деталізує зміст оборотів. Показником взаємозв'язку між рахункам бухгалтерського обліку є шахматна оборотна відомість за синтетичними рахунками.

Шахова оборотна відомість – це оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою та громіздкішою за будовою. Всі рахунки в ній записують двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі й горизонталі, за дебетом і за кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. Обороти за кожним рахунком деталізуються відповідно до кореспонденції. Така структура порівняно з простою оборотною відомістю надає більше уявлення про зміни господарських засобів та процесів, що відбулися. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості [102].

В свою чергу, шаховий запис – запис господарських операцій в обліковому реєстрі, за яким необхідна сума буде відображена за дебетом і кредитом відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис в основному застосовують при журнально-ордерній формі обліку, який сприяє скороченню

кількості записів і дає змогу бачити (в одному місці) одночасно два кореспондуючих рахунки за однією господарською операцією. Таким чином шаховий запис має переваги перед лінійним записом. Розглянемо приклад шахової оборотної відомості в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Шахматна оборотна відомість за травень

Склад сировини

Шифр	Кт Дт	2011	2601	631	Всього
201	вафельний цех	39990,4			39990,0
201	склад готової продукції		2860,64	...	2860,64
201	ПАТ «Солес»			9360,0	9360,0

	Всього	

Порядок заповнення шахової оборотної відомості наступний.

1. Зазначаємо шифри та назви рахунків.
2. Відображаємо суми залишків за відповідними рахунками: за дебетовими – у графі, за кредитовими – у рядку.
3. Зазначаємо суми кореспонденцій на перетині відповідних графі і рядка: за дебетовим рахунком, який знаходиться у відповідному рядку, і за кредитовим рахунком, який знаходиться у відповідній графі.
4. Відобразивши всі операції, підраховуємо дебетові і кредитові обороти та відповідні кінцеві залишки за кожним рахунком.

4. Кореспонденція рахунків, бухгалтерська проводка

Одним із елементів методу бухгалтерського обліку є подвійний запис. Подвійний запис є наслідком економічної суті відображення операцій, кожна з яких обумовлює зміни у двох її частинах в активі, пасиві чи в активі і пасиві одночасно. Сутність **методу подвійного запису** полягає в тому, що кожна операція в одній і тій самій сумі записується одночасно на двох рахунках: на одному – за дебетом, на іншому – за кредитом.

Взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається **кореспонденцією рахунків**, а такі рахунки кореспондуючими. Короткий запис, що вказує на те, як і на яких рахунках відображають господарські операції, є **бухгалтерською проводкою** або розрахунковою формулою. Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості та складні бухгалтерські проводки. **Простою** називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту

МОДУЛЬ 1

ж саму суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки. **Складною** називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму. У складних бухгалтерських проводках не порушуються принцип подвійного запису, оскільки зберігається взаємопов'язане відображення господарської операції за дебетом і кредитом різних рахунків на одну і ту ж суму. Кожну складну бухгалтерську проводку можна розкласти на декілька простих. Однак застосування у практиці бухгалтерського обліку складних проводок переважає, тому що зменшує кількість записів, робить їх більш наочними.

Порядок складання кореспонденції рахунків:

- 1) визначити, на яких рахунках необхідно відобразити зміни;
 - 2) визначити тип рахунків (активний, пасивний);
 - 3) визначити характер змін (збільшення, зменшення);
 - 4) визначити за дебетом чи кредитом відобразити зміну на відповідному рахунку;
- 4) скласти бухгалтерську проводку.

Наприклад.

Отримані грошові кошти з поточного рахунку підприємства в касу для виплати заробітної плати у сумі 50000,0 грн.

Визначимо взаємопов'язані рахунки:

«Поточні рахунки в національній валюті» (рахунок – активний, зменшення, кредит).

«Готівка в національній валюті» (рахунок – активний, збільшення, дебет).

Бухгалтерська проводка:

Д-т «Готівка в національній валюті»

К-т «Поточні рахунки в національній валюті»

Д-т 301 К-т 311 = 5000,0 грн.

311 «Поточні рахунки в національній валюті»		301 «Готівка в національній валюті»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	50000,0	50000,0	

В складній бухгалтерській проводці дебет одного рахунку кореспондує з кредитом декількох рахунків або навпаки: кредит одного рахунку з дебетом декількох рахунків.

Наприклад.

Перераховано з поточного рахунку підприємств:

А) в бюджет – 10000,0 грн.

Б) органам соціального страхування – 8000,0 грн.

Визначимо взаємопов'язані рахунки:

«Поточні рахунки в національній валюті» (рахунок – активний, зменшення, кредит).

«Розрахунками з податками і платежами» (рахунок – пасивний, зменшення, дебет).

«Розрахунки за страхуванням» (рахунок – пасивний, зменшення, дебет).

Бухгалтерська проводка:

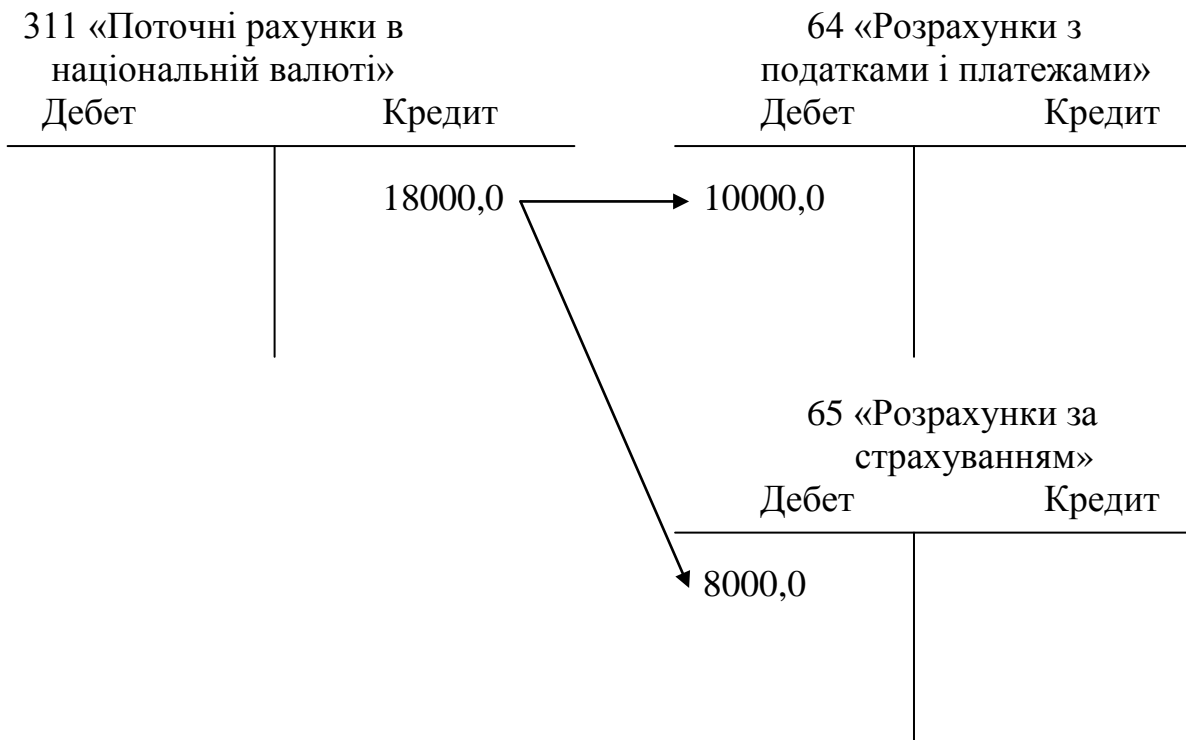
Д-т «Розрахунками з податками і платежами»

Д-т «Розрахунки за страхуванням»

К-т «Поточні рахунки в національній валюті»

Д-т 64 К-т 311 = 10000,0 грн.

Д-т 65 К-т 311 = 8000,0 грн.



Особливістю складних бухгалтерських проводок є те, що суми, відображені за дебетом рахунку, повинні дорівнювати сумам, відображеним за кредитом рахунку. Рівність сум за дебетом і кредитом буд-якої операції, відображеної на відповідних рахунках, є обов'язковою. Якщо рівність – відсутня, то це засвідчує про невірність складеної проводки. Відображення господарських операцій за принципом подвійного запису має контрольне значення. Подвійний запис дозволяє організувати взаємний контроль за своєчасним і повним відображенням господарських операцій, забезпечити

МОДУЛЬ 1

достовірність обліку, тотожність активу і пасиву балансу, а також синтетичного та аналітичного обліку.

ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Яке призначення рахунків бухгалтерського обліку?
2. Яку структуру мають рахунки бухгалтерського обліку?
3. Класифікації рахунків.
4. План рахунків, його структура та призначення.
5. У чому полягає зв'язок рахунків з бухгалтерським балансом?
6. Яку роль відіграють дебет та кредит в активних рахунках?
7. Яку роль відіграють дебет та кредит в пасивних рахунках?
8. Що називають дебетовим та кредитовим оборотом рахунку?
9. Яке правило розрахунку сальдо на кінець періоду?
10. Розкрити сутність методу подвійного запису.
11. Сутність кореспонденції рахунків. Приклади.
12. Правило складання бухгалтерської проводки.

Завдання 1.

Мета завдання – засвоєння типів балансових змін під впливом господарських операцій.

Задача: визначити тип змін під впливом операції.

1) Операція «Видано в підзвіт грошові кошти» відноситься до типу:

А) $A + a = П + п$;

Б) $A - a + a = П$;

В) $A = П + п - п$;

Г) $A - a = П - п$.

2) Операція «Отримано матеріали від постачальника» відноситься до типу:

А) $A + a = П + п$;

Б) $A - a + a = П$;

В) $A = П + п - п$;

Г) $A - a = П - п$.

3) Операції типів: $A + a - a = П$ та $A = П + п - п$:

А) змінюють валюту балансу;

Б) не змінюють валюту балансу.

Завдання 2.

Мета завдання – засвоєння типів балансових змін під впливом господарських операцій.

Задача: відобразити господарські операції в табл. 3.6. Визначити тип операції та скласти бухгалтерські проводки за наведеним прикладом.

Таблиця 3.6

№ з/п	Сума операції, грн	Зміст операції	Об'єкти, які підлягають змінам	Зміна + -	Рахунки, які відображують зміни	Вид рахунку (активний – А, пасивний – П)	Тип змін: Дт, Кт	Проводка	Тип балансових змін
1	10000,0	С поточного рахунку в касу надійшли кошти	Готівка Рахунки в банках	+ -	301 311	А А	Дт Кт	Дт 301 Кт 311	І тип
2	250,0	Видано у підзвіт грошові кошти з каси							
3	80000,0	Виплачено з каси заробітну плату							
4	18000,0	Утриманий податок із заробітної плати							
5	10000,0	Оприбутковані матеріали від постачальника							
6	5000,0	Погашена заборгованість з податку на прибуток							
7	12000,0	Придбані товари з оплатою чеком							
8	8000,0	Надійшли гроші на поточний рахунок від покупців							
9	20000,0	Погашена заборгованість іншим кредиторам							
10	70000,0	Зарахований на поточний рахунок кредит банку							

Завдання 3.

Мета завдання – складання бухгалтерського балансу на дату звітного періоду.

Задача: на підставі даних для виконання завдання (табл. 3.7):

1) відкрити рахунки бухгалтерського обліку, відобразити на рахунках господарські операції, що відбулися в липні (табл. 3.8), способом подвійного запису, розрахувати обороти і кінцеві залишки;

2) скласти оборотно-сальдові відомість; за даними кінцевих залишків скласти баланс на 31.07.20XX.

Таблиця 3.7

Бухгалтерський баланс на 30 червня 20XX р.

тис. грн

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
1. Основні засоби	2500,0	1. Статутний капітал	3000,0
2. Запаси, в тому числі:	?	2. Додатковий капітал	400,0
- сировина і матеріали	1800,0	3. Нерозподілений прибуток	2000,0
- НЗВ	1300,0		
3. Средства, в том числі:	?	4. Короткострокові кредити	2000,0
- готівка у касі	15,0		
- поточний рахунок	2800,0		
4. Дебіторська заборгованість за розрахунками з:	?	5. Кредиторська заборгованість за:	?
- покупцями	750,0	- розрахунками з бюджетом	440,0
- іншими дебіторами	250,0	- розрахунками зі страхування;	500,0
		- з оплати праці	1015,0
		- розрахунками з іншими кредиторами	60,0
Баланс	?	Баланс	?

Таблиця 3.8

Господарські операції за липень 20XX р.

тис. грн

№з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1	Нараховано заробітну плату робочим за виробництво продукції	712,0
2	Утримано податки із заробітної плати робочих	22,0
3	Нраховано ЄСВ на заробітну плату робочим	205,0
4	Надійшли гроші з поточного рахунку в касу для виплати заробітної плати	690,0

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 3.8

№з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
5	Видано з каси під звіт на господарські потреби	0,5
6	Виплачена з каси заробітна плата	120,0
7	Надійшли на склад від постачальника матеріали	250,0
8	Зараховано на поточний рахунок позику банку	230,0
9	Депонована незатребувана заробітна плата працівників на поточний рахунок	7,0
10	Внесена депонована заробітна плата працівників на поточний рахунок	7,0
11	Відпущені матеріали у виробництво	320,0
12	Повернуті з виробництва матеріали на склад	40,0
13	Погашена заборгованість за розрахунками: -з бюджетом; -з органами соціального страхування	400,0 650,0
14	Зарахована на поточний рахунок короткострокова позика банку	200,0
15	Перераховано з поточного рахунку: - банку в погашення позики; - контрагенту за надані послуги	220,0 250,0
16	Випущена з виробництва готова продукцію	1200,0
17	Здійснені відрахування до резервного фонду з чистого прибутку	700,0

Завдання 4.

Мета завдання – складання бухгалтерського балансу на дату звітного періоду.

Задача: на підставі даних скласти баланс на 01.01.20XX, відкрити рахунки бухгалтерського обліку, відобразити на рахунках господарські операції, що відбулися в липні, розрахувати обороти і кінцеві залишки; скласти оборотно-сальдові відомість; за даними кінцевих залишків скласти баланс на 31.03.20XX.

АТ «Fedoroff» надає послуги з друку рекламних листівок. На 1 січня фірма має наступні залишки на рахунках:

- кредиторська заборгованість – 52000 грн.
- грошові кошти – 204000 грн.
- дебіторська заборгованість – 110000 грн.
- сировина і матеріали – 12000 грн.
- основні засоби – 84000 грн.
- статутний капітал – 358000 грн.

Протягом 1 кварталу мали місце операції, представлені в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Господарські операції фірми за квартал

№з/п	Господарські операції	Сума, грн
1	Нараховано орендну плату за поточний квартал (оренда приміщення)	13000,0
2	Отримано гроші від покупців	46000
3	Замовлено нові матеріали (дана операція не потребує фомування проводок)	76000
4	Здійснено платіж кредиторам	22000
5	Отримані раніше замовлені матеріали на умовах оплати в травні	76000
6	Нараховано заробітну плату персоналу	38000
7	Отримано грошові кошти від покупця	96000
8	Сплачено нараховану в попередньому періоді орендну плату	13000
9	Отримано і сплачено рахунок за телефонні послуги, надані в звітному періоді	960
10	Отримано і сплачено рахунок за комунальні послуги в звітному періоді	3200
11	Виплачено заробітну плату персоналу	38000
12	Нараховано амортизацію обладнання, яке використовується для надання послуг	10000

ТЕМА 4. ОЦІНЮВАННЯ І КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку, основні принципи оцінки. Види оцінок та зобов'язань згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку. Звернути увагу на процес калькулювання в системі бухгалтерського обліку, його етапи. Визначити методи калькулювання собівартості продукції.

Перелік питань:

1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.
2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку.

1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку

Особливістю бухгалтерського обліку є відображення всіх активів, капіталу та зобов'язань підприємства, а також господарських процесів у вартісному вимірі. З цією метою використовують спеціальний метод бухгалтерського обліку – оцінка. Згідно з НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», вимір та узагальнення всіх операцій підприємства відбувається в єдиному грошовому вимірі [41].

Оцінка активів та пасивів є основою побудови бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки покликана забезпечити дотримання основних принципів обліку, таких як обачність, послідовність, безперервність, повне відображення, фактична собівартість.

Оцінка – спосіб відображення за допомогою грошового вимірника стану та руху господарських засобів. Оцінка тісно пов'язана з усіма елементами методу бухгалтерського обліку.

Грошова оцінка – це сутність бухгалтерського обліку. Від її обґрунтованості та правильного використання залежить об'єктивність характеристики ресурсів підприємства, ефективність їх використання, точність визначення результатів роботи кожного підприємства.

Чинним законодавством передбачено відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності майна в грошовій формі. Також в грошовій формі відображаються господарські операції і процеси. Записи операцій на валютних рахунках підлягають перерахунку в національну валюту України.

Стандарти бухгалтерського обліку передбачають застосування різних видів оцінки активів та зобов'язань підприємства. До них відносять: первісну вартість, переоцінену, вартість, яка амортизується, справедливую, ліквідаційну, чисту реалізаційну вартість та залишкову вартість.

Первісна вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Оприбутковане майно відображається в балансі за первісною вартістю. Перелік витрат, які входять до первісної вартості, встановлений ПСБО 7.

Переоцінена вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – вартість необоротних активів після їх переоцінки, яку здійснило підприємство задля дооцінки чи уцінки залишкової вартості до рівня справедливої вартості.

Справедлива вартість (згідно з ПСБО 19 «Об'єднання підприємства») – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Тобто справедливу вартість називають такою, що склалася на ринку.

Вартість, яка амортизується (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Така вартість використовується при розрахунку амортизаційних відрахувань.

Ліквідаційна вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем або ліквідацією.

Залишкова вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Чиста вартість реалізації (згідно з ПСБО 9 «Запаси») – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Наприклад, запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знижена або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

2. *Калькуляція в системі бухгалтерського обліку.*

Основою оцінки засобів підприємства при здійсненні господарських операцій є фактична собівартість. Для визначення її величини здійснюють калькулювання.

Калькулювання – це спосіб визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг, що включає групування витрат, розмежування витрат між об'єктами калькулювання та визначення собівартості окремих виробів (робіт, послуг). Розрахунок собівартості певної одиниці продукції називають калькуляцією.

Калькуляція (згідно з *Методрекоме́ндаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) – представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг [65]. Калькуляція тісно пов'язана з рахунками бухгалтерського обліку, оскільки завдяки їх використанню отримують необхідну інформацію щодо визначення собівартості. Для цього призначені **калькуляційні рахунки** у відповідності до класифікації рахунків.

Калькулювання собівартості продукції (робіт), послуг передбачає наступні види калькуляцій [103]:

- планова (розрахунок планової собівартості продукції);
- нормативна (розрахунок собівартості на основі норм витрат, встановлених на даний період, що є базою нормативного обліку витрат на виробництво);
- фактична (звітна собівартість продукції).

Розрахунок планової (нормативної) та складання фактичної калькуляції на кожному підприємстві здійснюють із застосуванням **єдиних статей калькулювання**, встановлених для даного виду (моделі) продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Підприємство самостійно розробляє форми калькуляцій з урахуванням специфіки виробничого процесу. Отже калькуляцією є перелік калькуляційних статей.

Порівняння фактичних калькуляцій з плановими і нормативними дозволяють виділити досягнуту економію (якщо фактична собівартість нижча за планову) або понесені перевитрати (якщо фактична собівартість вища за планову) за окремими статтями або в цілому.

Процес калькулювання включає наступні етапи:

- 1) групування витрат;
- 2) розподіл витрат між об'єктами калькулювання (за видами продукції, робіт послуг);
- 3) визначення собівартості окремих робіт, виробів, послуг;
- 4) відображення собівартості виробів в калькуляції – це звітна таблиця, яка містить результати калькулювання собівартості;
- 5) контроль за виконанням плану за собівартістю та порівняння фактичної собівартості з нормативною;
- 6) визначення результатів роботи та резервів зниження собівартості.

Тож одним із найважливіших етапів в процесі калькулювання є вибір об'єктів (витрат), або **калькуляційної одиниці**, яка є кількісним вимірником об'єкту калькулювання.

При цьому **об'єкт витрат** – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребує визначення пов'язаних з виробництвом (виконанням) витрат [66].

Калькуляційна одиниця визначається специфікою виготовлення та реалізації, мірою натурального виміру (штука, комплект, тонна, метр тощо), характерною для окремої галузі. Вона має відповідати стандартам та технічним умовам для відповідної продукції.

Для здійснення вибору об'єкта всю продукцію розділяють на вироби та продукти. Для виробів **об'єктом калькулювання** може бути штука (комплект, вузол, деталь), а для продуктів **об'єктом калькулювання** виступають вагові (грами, кілограми, тони), об'ємні (кубічні метри, сантиметри, дециметри), лінійні (метри, сантиметри, дециметри) та площинні (квадратні метри, сантиметри, дециметри) вимірники.

Якщо за технологічним процесом передбачена упаковка готової продукції, то об'єктом можуть бути контейнер, бочка, бутила, пакет, ящик тощо. При наданні послуг об'єктом калькулювання є:

- типова послуга (консультація, оформлення, перевірка документів);
- тривалість послуги (година, день);
- відстань перевозок тощо.

В цілому на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Вибір залежить від виду продукції, робіт, послуг, складності їх характеру, технологічного процесу та організації виробництва.

Метод калькулювання – спосіб обчислення собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг) в залежності від визначених підприємством особливостей технологічного процесу, обліку та управління. Виділяють **три основні методи обліку витрат і калькулювання собівартості** [66]:

- 1) нормативний;
- 2) позамовний;
- 3) попередільний.

В залежності від особливостей технологічного процесу та організації виробництва на одному підприємстві, проте у різних виробництвах, може застосовуватися не один, а одразу **декілька** методів обліку. Такий підхід дозволяє максимально ефективно використовувати переваги застосованих методів. При виборі методу обліку витрат виробництва або їх комбінації **враховують**: організаційну структуру управління виробництвом; тип виробництва (масове, великосерійне, дрібносерійне або одиничне чи індивідуальне), його складність; характер технологічного процесу; номенклатуру продукції, що випускається, її складність; тривалість виробничого циклу; наявність НЗВ [103].

Спираючись на зазначені чинники традиційно застосовують такі методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції:

- **нормативний** – у масовому та великосерійному виробництвах;

- **попередільний з елементами нормативного** – у виробництві однорідної за вихідним матеріалом і характером обробки продукції (лиття, прокат, поковки тощо);
- **попроцесний з елементами нормативного** – у виробництвах з обмеженою номенклатурою;
- **позамовний з елементами нормативного** – у дрібносерійному та одиничному виробництвах;
- **позамовний** – при виготовленні експериментальних виробів і на ремонтних роботах.

1. Нормативний метод обліку витрат на виробництво є найбільш прогресивним. Його особливість полягає в тому, що на підприємстві за кожним видом виробів, спираючись на діючі **на початок звітного місяця** норми та кошториси витрат, **складають нормативну калькуляцію**. На основі нормативної калькуляції визначають фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), потім оцінюють брак у виробництві та розміри незавершеного виробництва. Норми витрат матеріальних і трудових ресурсів устанавлюють **відповідно до конструкторсько-технологічної та іншої документації** на виробництво продукції. Норми можуть змінюватися (як правило, знижуватися) у міру освоєння виробництва та підвищення ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів.

Нормативний метод застосовують на підприємствах з **масовим і великосерійним типом виробництва**, де виробляється різноманітна і складна продукція (з великої кількості деталей та вузлів). Наприклад, на підприємствах обробної промисловості (машинобудування, швейної, взуттєвої, меблевої промисловості тощо).

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості дозволяє до завершення місяця (формування результатів діяльності) формувати дані про фактичну собівартість виробів, а також аналізувати причини відхилень і встановлювати винних. Комплексне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень саме у момент їх виникнення.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на підприємствах здійснюють окремо в частині витрат **за нормами** і в частині витрат, які є **відхиленням від норм**. При цьому облік відхилень від норм досягається шляхом щоденного документування основних витрат за їх видами, що сприяє своєчасному встановленню розмірів і причин виникнення додатних або від'ємних відхилень фактичних витрат від діючих норм.

Від'ємні відхилення (перевитрата) свідчать про існуючі порушення в технологічному процесі, організації виробництва або управлінні ним. До таких можна віднести перевитрату сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів унаслідок порушень обладнання, неякісного інструменту, заміни сировини та матеріалів, оплата непередбачених технологічним процесом робіт тощо.

Додатні відхилення (економія), у свою чергу, свідчать про реалізацію заходів, спрямованих на зниження витрат, досягнення економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. До них, зокрема, відносять більш раціональне використання матеріалів, в тому числі зворотних відходів замість повноцінних матеріалів, застосування модернізованого устаткування, обладнання тощо.

Виявлення відхилень від установлених норм здійснюють за такими основними статтями калькуляції [66]:

- сировина та матеріали;
- напівфабрикати;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- основна і додаткова заробітна плата робітників виробництва.

Періодично на основі даних обліку за цехами та дільницями можливе складання зведення (відомостей) про відхилення. На їх підставі вживають заходів щодо ліквідації перевитрат та недопущення втрат.

Крім того, дані нормативного методу обліку про відхилення дозволяють:

- аналізувати матеріаломісткість і трудомісткість виробів, виготовлених за окремими виробництвами та видами продукції;
- підсилити контроль за раціональною організацією виробництва та праці;
- проводити організаційно-технічні заходи щодо ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [103].

Фактичну собівартість за нормативним методом можна розрахувати двома способами.

1. Якщо об'єктом обліку виробничих витрат є окремі види продукції (робіт, послуг), то відхилення від норм, а також їх зміни відносять на ці види продукції (робіт, послуг) прямим шляхом. Фактичну собівартість визначають способом прямого підрахунку за формулою 4.1:

$$\Phi = П \pm В \pm З, \quad (4.1)$$

де Φ – фактична собівартість продукції (робіт, послуг), грн;

$П$ – поточні витрати за встановленими нормами, грн;

$В$ – величина відхилень від чинних норм витрат, грн;

$З$ – величина зміни чинних норм витрат, грн.

2. Якщо об'єктом обліку виробничих витрат є групи однорідних видів продукції, то фактичну собівартість кожного виду продукції встановлюють розподілом відхилень від норм і змін норм **пропорційно нормативним витратам на виробництво окремих видів продукції.**

2. Позамовний метод обліку. Об'єктом калькулювання виступає **виробниче замовлення**, що відкривається на виріб (невелику групу виробів) або частину виробу, окрему роботу чи послугу. Кожне замовлення призначене для окремого замовника, споживача, отримувача.

Цей метод застосовують:

- при одиничному або дрібносерійному виробництві продукції, особливо за умови, що продукція, яка виробляється за кожним замовленням, має істотні відмінності від інших замовлень (є унікальною);
- при виробництві складної та великої продукції (виробів);
- при виробництві з тривалим технологічним циклом;
- при виконанні робіт і наданні послуг.

Даний метод застосовують у важкому машинобудуванні, суднобудуванні, літакобудуванні, будівництві, науці та інтелектуальних або консалтингових послугах (аудит, консультування, інформаційні послуги), меблевій промисловості, ремонтних роботах тощо. Цей метод може застосовуватися за умови, якщо основні матеріали, основна заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві, та інші прямі витрати можна віднести на конкретну продукцію, роботи чи послуги.

Прямі витрати, пов'язані з виконанням, обліковують за **окремими виробничими замовленнями** у розрізі встановлених статей калькуляції. Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу. За умови виготовлення великих виробів з тривалим виробничим циклом замовлення видають не на виріб у цілому, а **на його окремі агрегати, вузли, що становлять собою завершені конструкції** [66].

У більшості випадків **повну собівартість** замовлення визначають тільки після завершення його виконання. При цьому в серійному виробництві часто не калькують собівартість окремого виробу. У виробництвах великих одиничних виробів з тривалим технологічним процесом для скорочення калькуляційного періоду визначають собівартість окремих технологічних частин виробу відповідно до встановленої комплектації.

На ремонтних роботах калькують виконані обсяги, виражені в умовних одиницях ремонтної складності.

Застосування позамовного методу потребує організованої **системи відкриття виробничих замовлень**. Спочатку прийняте до виробництва замовлення реєструють, присвоюють йому номер (черговий з початку року). В процесі виконання замовлення такий номер стає його кодом. Після відкриття замовлення на виріб або роботу вся первинна технологічна та облікова документація має бути складена з обов'язковим зазначенням коду (шифру).

Для того, щоб визначати фактичну собівартість продукції, замовлення відкривають на ту кількість виробів, випуск якої передбачено протягом місяця. Якщо ж однакові вироби з тривалим циклом виготовлення запускають у виробництво **в різні періоди**, то на кожен виріб відкривають **окреме замовлення**. На кожне замовлення відкривають **Картку аналітичного обліку витрат**.

У ній зазначають:

- найменування, тип і кількість виробів;
- замовника;
- строк виконання замовлення;
- цехи-виконавці;
- планову собівартість (рис. 4.1).

Відомість (карточка) обліку витрат
на виготовлення та монтаж металопластикових вікон
1,5 × 1,5 у кількості 80 шт.
за лютий 20XX р.

Стаття витрат	Залишок НЗП на поч. місяця, грн	Витрати за звітній місяць, грн	Всього витрати, грн	Списано з виробництва, грн			Залишок НЗП на кінець місяця, грн
				брак, грн	недостачі НЗП	собівартість виготовленої продукції	
1	2	3	4=2+3	5	6	7=4-5-6-8	8
Сировина та матеріали	-	33887,25	31887,25	-	-	29224,25	4663
Комплектуючі та напівфабр.	-	15521,5	15521,5	-	-	15244,5	277
ТЗВ	-	466,9	466,9	-	-	420,9	46
Основна та додаткова зарплата	-	3428,71	3428,71	-	-	3198,71	230
Внески на соціальні заходи	-	1351,6	1351,6	-	-	1260,93	90,67
Загальновиробничі витрати	-	4499,47	4499,47	-	-	4119,47	380
Виробнича собівартість	-	59155,43	59155,43	-	-	53468,76	5686,67

Рис. 4. 1. Відомість (карточка) обліку витрат

Дані, відображені в Картці аналітичного обліку витрат, повинні повністю збігатися з даними первинних документів. Їх відображають на рахунку 23 «Виробництво» до закінчення робіт за цим конкретним замовленням.

Після закінчення виготовлення виробу або виконання роботи замовлення закривається. Після повідомлення про закриття замовлення за ним не повинно бути жодного відпуску матеріалів та нарахування заробітної плати

При використанні позаомовного методу **прямі витрати** на підставі первинних документів, що відображають виробіток, витрати матеріалів тощо, групують окремо за кожним замовленням і відносять у відкриту на таке замовлення Картку аналітичного обліку витрат з обов'язковим зазначенням відповідного шифру замовлення.

А ось **непрямі витрати** перед уключенням до собівартості конкретного замовлення розподіляють пропорційно прийнятій базі розподілу.

За даним методом фактичну собівартість замовлення визначають тільки після закінчення виготовлення виробів або робіт (незалежно від тривалості їх виготовлення) шляхом підсумовування всіх витрат за цим замовленням. До зазначеної процедури вся сума витрат за незавершеними замовленнями є собівартістю незавершеного виробництва (НЗВ). Але в окремих випадках допускається умовна оцінка **часткового випуску замовлення**: коли продукція частково передається на склад або безпосередньо замовнику **до закінчення замовлення в цілому**. У такому разі продукцію оцінюють так [103]:

1) виробничі витрати, обліковані за цим замовленням, ділять на кількість виробів, як закінчених, так і тих, які перебувають у НЗВ (розрахованих за ступенем готовності на підставі даних оперативного обліку про укомплектування замовлення);

2) отриману величину множать на кількість випущених із виробництва виробів.

Частина витрат, що залишилася, за незавершеними замовленнями залишається значитися на балансі як НЗВ. Повернення матеріалів виключають з виробничої собівартості замовлення за прямою ознакою (номери замовлень зазначають у первинних документах, що відображають ці операції).

Вартість зворотних відходів віднімають від виробничої собівартості замовлення в разі можливості віднесення їх до конкретного замовлення

За продукцією, що потребує перед відправленням замовнику розбирання та демонтажу, витрати на ці роботи, якщо вони **включені до техпроцесу**, уключають до собівартості продукції за замовленням на її виготовлення.

Якщо ж розбирання та демонтаж здійснюються **на особливу вимогу замовника**, то на них слід оформити **окреме замовлення**. У такому разі витрати на ці роботи у складі виробничих витрат не враховують, а включають до складу витрат, пов'язаних зі збутом продукції.

Фактичну собівартість одиниці випущених виробів, виконаних робіт визначають після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат, облікованих за статтями калькуляції, за мінусом повернення невикористаних матеріальних цінностей, що мало місце, а також відходів, на кількість виготовлених за цим замовленням виробів (робіт).

3. Об'єктом калькулювання при попередільному методі виступає **переділ**, а всередині переділу – види продукції, об'єднані в калькуляційні групи. **Переділ** – це закінчена частина технологічного процесу або сукупність виробничих операцій, у результаті яких із сировини та матеріалів виходить проміжний продукт (напівфабрикат) або з напівфабрикату готовий виріб. Виділення цього проміжного продукту здійснюють за умови, що він має власний напрям використання, а отже, **може бути реалізований на сторону**.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво в основному застосовують на підприємствах та виробництвах з **повторюваною, однорідною за вихідною сировиною, матеріалами і характером обробки масовою продукцією**. При цьому продукцію виготовляють в умовах однорідного, безперервного і короткого технологічного процесу або низки послідовних процесів, кожен з яких (або їх група) становить окремі самостійні переділи.

Значений метод характерний:

- для масових виробництв, у яких готова продукція виробляється шляхом обробки вихідної сировини (заготовок) на декількох етапах (переділах, процесах), що йдуть послідовно один за одним. При цьому частина продукції проходить усі передбачені етапи та реалізується як кінцевий продукт переробки. Інші частини можуть пройти тільки ту чи іншу кількість початкових етапів і будуть реалізовані як проміжні продукти;
- для виробництва більш-менш однорідної продукції;
- у разі нетривалого технологічного циклу;
- за умови, що весь процес виробництва може бути розбитий на операції, які постійно повторюються.

Класичними прикладами попередільного виробництва є нафтопереробка, хімічна, металургійна, текстильна, цементна, лакофарбна, харчова, борошномельна, целюлозно-паперова, скляна промисловість тощо. У таких виробництвах процес випуску готової продукції складається в основному з декількох послідовних технологічно закінчених переділів. У них, як правило, обчислюють собівартість продукції кожного переділу, тобто не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів, оскільки вони можуть бути частково (деколи у значних розмірах) реалізовані на сторону як готова продукція.

Витрати можуть обліковувати за цехами (переділами, фазами, стадіями) у цілому, а собівартість окремих видів продукції, уключених до калькуляційних груп, обчислювати за допомогою економічно обґрунтованих методів. Перелік переділів, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, та калькуляційні групи **підприємство встановлює самостійно**.

Різновидом попередільного методу є **однопредільний (простий) метод** обліку витрат і калькулювання собівартості. Його застосовують у масових виробництвах видобувної промисловості (вуглевидобувної, нафтовидобувної тощо), в окремих виробництвах хімічної промисловості, у виробництвах, що випускають однорідну продукцію або послуги (пару, стиснуте повітря, електроенергію, кисень тощо), де взагалі немає НЗВ, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі.

Об'єктом обліку витрат у такому разі є один переділ. Проте в цілях максимальної локалізації витрат доцільно всередині переділу групувати їх за процесами, стадіями або іншими елементами технологічного процесу.

Таким чином, може застосовуватися такий підвид однопредільного методу, як **попроцесний метод обліку витрат**. При цьому методі об'єктом

обліку виступає **окремий процес** як складова частина всього процесу виробництва. Особливістю попроцесного методу є прямі та непрямі витрати, які обліковують за статтями калькуляції **на весь випуск продукції**. У свою чергу, диференціація витрат здійснюється за кожним технологічним процесом (фазою), за цехами і дільницями (службами), іншими центрами їх виникнення.

Основними характеристиками попроцесного методу є:

- групування виробничих витрат за окремими підрозділами або дільницями без прив'язки до окремих замовлень;
- списання витрат за календарний період (тиждень або місяць), а не за час, необхідний для завершення окремого замовлення;
- відкриття декількох аналітичних субрахунків до рахунка 23 «Виробництво». При цьому вводять стільки аналітичних субрахунків, скільки існує цехів (дільниць) або стадій процесу виробництва.

Попроцесний метод обліку собівартості застосовують підприємства, які масово виробляють одноманітну продукцію або мають безперервний виробничий цикл. Бажано застосування попроцесного калькулювання, якщо підприємство виготовляє продукцію одного типу і вона просувається від однієї технологічної ділянки до іншої **безперервним потоком**.

Прямі витрати відображають у поточному обліку не за видами продукції, а за переділами або стадіями виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. У середині кожного переділу прямі витрати обліковують за видами напівфабрикатів чи готових виробів або за групами однорідної продукції

Витрати з утримання та експлуатації обладнання обліковують за переділами, а всередині переділу розподіляють за видами (групами) продукції в порядку, установленому на підприємстві.

Загальновиробничі витрати обліковують відповідно за цехами та підприємством у цілому. Їх **розподіляють** між напівфабрикатами і готовими виробами за обраним на підприємстві методом.

Калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів) при попередільному методі складають відповідно до даних, отриманих за переділами. При цьому витрати, обліковані за першим переділом, уключають до собівартості другого. У другому переділі підсумовуються витрати першого і другого переділів та передаються в наступний (третій) переділ і так аж до останнього переділу, у результаті здійснення якого виходить готова продукція. Собівартість продукції кожного подальшого переділу складається із собівартості напівфабрикатів, отриманих з попереднього переділу, і витрат на їх обробку. Калькуляція останнього переділу є **калькуляцією собівартості готової продукції**.

Фактичну собівартість одиниці продукції переділу визначають **щомісячно** як результат ділення накопиченої за період часу або за час

виконання процесу (переділу) суми витрат на кількість одиниць продукції, виготовленої за цей період часу або на цьому процесі (переділі).

Проте на кожному переділі можуть бути **залишки НЗВ**. Причому при попередільному методі обчислити суму витрат за всіма незавершеними переділами недостатньо. До обсягу НЗВ необхідно включити суму витрат за завершеними переділами, що належить до продукції, для якої пройдені переділи не є повним виробничим циклом. Це вимагає відокремленого калькулювання проміжних продуктів. У витратах подальших переділів витрату напівфабрикатів відображають за комплексною статтею «Напівфабрикати власного виробництва».

Попередільний метод обліку виробничих витрат має супроводжуватися використанням найважливіших елементів **нормативного методу**, що передбачає систематичне виявлення як відхилень фактичних витрат від поточних норм, так і змін цих норм.

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Охарактеризуйте оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку.
2. Основні види оцінки.
3. Дайте визначення калькуляції та калькулюванню.
4. Назвіть етапи процесу калькулювання.
5. Методи обліку витрат і калькулювання (визначення) собівартості.
6. Переваги та недоліки нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості.
7. Особливості застосування попроцесного методу калькулювання собівартості.
8. Порядок відображення в поточному обліку прямих витрат.

ТЕМА 5. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути порядок документування господарських операцій та документообігу. Навчитись розрізняти первинні та інші документи, визначаючи основні реквізити. Ознайомитись з основними формами бухгалтерського обліку, що застосовуються підприємствами в Україні. Визначити поняття та елементи облікової політики, принципи її формування. Випадки зміни облікової політики, зміни в облікових оцінках. Вплив зміни облікової політики на фінансову звітність. Розглянути інвентаризацію як елемент методу бухгалтерського обліку: класифікацію, порядок проведення, документування та оформлення результатів.

Перелік питань:

1. Документування господарських операцій та документообіг.
2. Форми бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні.
3. Помилки в бухгалтерських записах, способи їх виправлення.
4. Облікова політика підприємства. Зміни облікової політики та облікової оцінки.
5. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.

1. Документування господарських операцій та документообіг

Підставою для відображення операції в бухгалтерському обліку є первинний документ. Без нього відображення господарської операції на рахунках бухобліку є неправомірним. Згідно з Законом № 996 **первинні документи** – це документи, складені у паперовій або в електронній формі, що містять відомості про господарську операцію [5]. Зокрема, наказ керівника може виступати як первинний документ, наприклад, наказ про відрядження, в якому серед інших умов встановлено й суму добових витрат. Або, рахунок (інвойс), який складено після закінчення здійснення операції, і контрагент, сплативши його, підтверджує отримання товарів / послуг, при наявності інших обов'язкових реквізитів. Також було визнано інвойс (рахунок, який виставляється покупцю-нерезиденту) первинним документом.

Саме на дату здійснення господарської (зміни в активах / зобов'язаннях / власному капіталі) повинен складатися первинний документ (ст. 9 Закону №996 і п. 2.2 Положення № 88 [55]). При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних реєстраторів розрахункових операцій (РРО), чеків тощо [58].

Первинні документи **складають на бланках типових** і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Водночас документування господарських операцій можна здійснювати з використанням **самостійно виготовлених** бланків. Але при цьому потрібно дотримуватися однієї важливої умови: *такі бланки повинні містити обов'язкові реквізити або реквізити типових чи спеціалізованих форм* (п. 2.7 Положення № 88 [55]).

Проте деякі нормативні акти можуть установлювати **додаткові вимоги** до порядку створення первинних документів про касові та банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна. Крім того, окремі бланки первинних документів можуть належати до бланків суворої звітності (п.п. 2.8, 2.9 Положення № 88).

В законодавстві **відповідальність** за:

– організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах несе **власник або уповноважений орган** (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (ч. 3 ст. 8 Закону № 996);

– несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону № 996).

Записи в первинних документах потрібно здійснювати тільки чорнилом **темного кольору**, пастою кулькових ручок, за допомогою електронних засобів оброблення інформації та іншими засобами, що забезпечують збереження записів протягом установленого строку зберігання документів і неможливість внесення несанкціонованих виправлень (п. 2.10 Положення № 88). У вільних рядках ставлять прочерки з урахуванням спеціальних правил для окремих документів. Усі первинні документи мають бути складені **українською мовою**.

Перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи, затверджує керівник підприємства, проте вони набувають юридичної сили тільки за наявності **обов'язкових реквізитів** [55]:

– назва документа (форми);
– дата і місце складання;
– найменування підприємства, від імені якого складено документ;
– зміст і обсяг господарської операції;
– одиниця виміру господарської операції (у натуральному та вартісному вираженні);

– посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;

– особистий або електронний підпис чи інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Крім того, п. 2.4 Положення № 88 передбачає можливість залежно від характеру операції та технології обробки даних включати до первинних

МОДУЛЬ 1

документів додаткові реквізити, зокрема: код ЄДРПОУ; номер документа; підставу для здійснення операцій; дані про документ тощо.

Ще одним питанням є проставляння **печатки**. Печатки серед обов'язкових реквізитів первинних документів немає [55]. Крім того, на сьогодні підприємства взагалі не зобов'язані мати печатку. Так, згідно з ч. 1 ст. 581 Господарського кодексу України суб'єкт господарювання може, але не зобов'язаний, мати печатку [1]. Проте згідно з окремими нормативно-правовими актами та затвердженими типовими формами складання первинного документа передбачає використання відбитка печатки (є поле «М. П.»). Наприклад, можна навести прибутковий касовий ордер типової форми № КО-1, затвердженою постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637.

Інші документи, що застосовують підприємства, перелічені в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Основні документи, що застосовуються для різних об'єктів обліку

Назва і шифр форми	Мета застосування
1	2
<i>Договір</i>	фіксує не факт здійснення господарської операції, а тільки безпосередньо порядок дій сторін при її здійсненні. Укладення договору не викликає змін у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Не є первинним документом.
Форма №868 <i>Рахунок-фактура</i>	для відображення наміру відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг у якості розрахункового документу, як правило – для попередньої оплати (функції – ідентичні до рахунку). <u>Складається в 1-му (двох) примірниках</u> , направляється підприємству-платнику, дозволяється використання ксерокопій чи факсових примірників. Не є первинним документом.
Форма №1-ТН <i>Товарно-транспортна накладна</i>	додається до подорожнього (шляхового) лиса під час перевезення вантажів автомобільним транспортом (заміняє видаткову накладну у випадку, коли постачальником і перевізником є одна організація). Оформлюється на кожну поїздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо. Виписується відправником вантажу <u>у 4-х примірниках</u> : один – вантажовідправнику для списання ТМЦ, другий – ванта одержувачу для оприбуткування ТМЦ, третій та четвертий – водію для розрахунків за транспортні послуги та нарахування заробітної плати. (<i>Накази Мінтрансу та Мінстату України від 29.12.95 р. №488/346-на теперішній час втратили чинність</i>).

1	2
<p><i>Видаткова накладна (взамін Форми №20 Накладна на відпуск ТМЦ)</i></p>	<p>-для списання ТМЦ у підприємства; -для дозволу на винос (вивіз) відпущених ТМЦ з території підприємства-постачальника; -для оприбуткування ТМЦ підприємством-одержувачем. -підстава для складського, бухгалтерського і оперативного обліку ТМЦ. Випишується продавцем (відвантажувачем) в момент відпуску (відвантаження) ТМЦ у <u>2-х (3) примірниках</u>, один з яких передається покупцю (одержувачу), другий – залишається на складі продавця (відвантажувача), третій (у випадку складання) передається пропускному пункту для контролю за вивозом цінностей за межі підприємства). (Наказ Держкомстату України від 27.07.98 №263 щодо затвердження Форми №20 та Наказ Держкомстату України від 15.12.03 №442 щодо припинення Наказу №263).</p>
<p><i>Акт виконаних робіт (наданих послуг)</i></p>	<p>-для відображення виконання робіт (надання послуг); -для погодження сторін (виконавця та замовника) з виконаними обсягами, строками, сумами, якістю виконаних робіт; -для списання певних витрат щодо виконання робіт; -для відображення доходу (виручки) від виконання робіт (послуг). Складається в <u>двох примірниках</u> однією із сторін за домовленістю, але як правило – продавцем (виконавцем) по закінченні робіт, підписується обома сторонами, один примірник залишається у замовника, другий – у виконавця (<i>затверджена форма – відсутня</i>)</p>
<p><i>Податкова накладна</i></p>	<p>-для відображення покупцем права на застосування податкового кредиту з ПДВ на ТМЦ, що надійшли від постачальника; -для відображення продавцем обов'язку зі сплати податкового зобов'язання з ПДВ за продані покупцю ТМЦ. Податкову накладну складають у день виникнення податкових зобов'язань постачальника (продавця) в електронній формі. Усі без винятку податкові накладні обов'язково мають бути зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних</p>

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 5.1

1	2
<p>Форма №М-11 <i>Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів</i></p>	<p>для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям. Складається в момент відпуску (відвантаження) ТМЦ як у середині підприємства, так і за його межами у 2-х примірниках: один призначений для списання цінностей з того, хто передає, другий – для оприбуткування цінностей тому, хто приймає. (<i>Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 №193</i>)</p>
<p><i>Чек РРО</i></p>	<p>-суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу, зобов'язані видавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, розрахунковий документ установленої форми на повну суму проведеної операції.</p>
<p><i>Акт приймання – передачі ТМЦ</i></p>	<p>-для відображення факту приймання-передачі об'єкту ТМЦ у випадках відсутності законодавчо затверджених первинних документів; -для списання з балансу переданої ТМЦ та зарахування на баланс отриманої ТМЦ. Складається призначеною керівником приймальною комісією у момент приймання-передачі ТМЦ у кількості примірників, потрібних для всіх учасників операції, один залишається у підприємства-одержувача.</p>
<p><i>Бухгалтерська довідка (розрахунок бухгалтерії)</i></p>	<p>для відображення однієї або декількох взаємопов'язаних господарських операцій за один день, якщо затверджені на рівні держави форми відсутні; як правило має вигляд невеликого реєстраційного журналу. Складається бухгалтером підприємства в одному примірнику в момент відображення на рахунках певних проведень. Деякі з операцій для використання довідки: -нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів; -нарахування процентів за кредитно-депозитними операціями; -розрахунок сум доходів і витрат майбутніх періодів, що підлягають уключенню до складу доходів і витрат поточного звітного періоду;</p>

1	2
<i>Бухгалтерська довідка (розрахунок бухгалтерії)</i>	-нарахування сум податків і зборів; -розрахунок пені та штрафів за порушення господарських договорів, а також невиконання норм чинного законодавства; -визнання курсових різниць; -розподіл транспортно-заготівельних витрат (згідно з відомістю, що додається, з розрахунком) тощо.
<i>Виписка банку</i>	-є підтвердженням виконаних за день операцій і призначені для видачі або направлення клієнту. Порядок, періодичність друкування та форма надання виписок (у паперовій або електронній формі) устанавлюються договором банківського рахунка, який укладають між собою банк і клієнт при відкритті рахунка

складено на основі даних: [22, 23, 24, 84].

Документи, що підтверджують суму витрат на відрядження.

Працівник повинен документально підтвердити витрати, здійснені ним у відрядженні на: проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті); оплату вартості проживання в готелях, а також включених до таких рахунків витрат на харчування та побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), найм інших жилих приміщень; оплату телефонних розмов; оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз); обов'язкове страхування; інші документально оформлені витрати, пов'язані з в'їздом та перебуванням в місці відрядження, у тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Документами, що підтверджують зазначені витрати, можуть бути: транспортні квитки або транспортні рахунки (багажні квитанції), у тому числі електронні квитки за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, у тому числі чартерних рейсів; рахунки, отримані з готелів або від інших осіб, які надають послуги з розміщення та проживання, у тому числі бронювання місць у місцях проживання; страхові поліси тощо.

Електронна форма первинних документів. Ст. 9 (ч. 6) Закону № 996 дозволяє складати та зберігати первинні документи, що є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій, з використанням електронних засобів оброблення інформації.

За необхідності (на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних, судових, контролюючих та інших органів у межах їх повноважень, передбачених законами) підприємство зобов'язане виготовляти за свій рахунок **копії** первинних документів, що складаються в електронній

формі, **на паперових носіях**. Копією документа на папері є візуальне подання електронного документа на папері, засвідчене в порядку, встановленому ст. 7 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851 [8].

Відповідно до ст. 5 Закону № 851 **електронним вважається документ**, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. При цьому інформація, представлена у формі, має бути придатна для її обробки електронними засобами.

Основні вимоги, що висуваються до електронного документа [8]:

- наявність обов'язкових реквізитів документа, склад і порядок розміщення яких визначається законодавством;
- можливість створення, передання, збереження та перетворення електронного документа електронними засобами у візуальну форму. При цьому під **візуальною формою подання електронного документа** слід розуміти відображення його даних електронними засобами або на папері у формі, придатній для сприйняття його змісту людиною.

Для ідентифікації автора електронного документа може використовуватися **електронний підпис**. При цьому під **автором** розуміють фізичну або юридичну особу, яка створила електронний документ [9]. Накладенням електронного підпису завершується створення електронного документа.

У свою чергу, **підписувачем** вважається особа, яка на законних підставах володіє особистим ключем і від свого імені або за дорученням особи, яку вона представляє, накладає *електронний цифровий підпис* (ЕЦП) при створенні електронного документа. При цьому перелік посадових осіб, які мають право підписувати первинні документи, затверджує керівник підприємства **розпорядчим документом**.

Без електронного підпису електронний документ не може бути підставою для його обліку та не матиме юридичної сили (ст. 1 Закону № 851). Правовий статус ЕЦП визначено Законом України «Про електронний цифровий підпис» № 852, який регулює відносини, що виникають при використанні ЕЦП в електронних документах. ЕЦП як різновид електронного підпису **накладають за допомогою особистого (закритого, секретного) ключа** і перевіряють за допомогою відкритого (загальнодоступного, публічного) ключа [9]. Описаний механізм дозволяє ідентифікувати підписувача, а також підтвердити достовірність ЕЦП в електронному документі і цілісність даних останнього.

У процесі обміну електронними документами використовується пара взаємопов'язаних, унікальних для кожного ЕЦП ключів: особистий та відкритий. **Особистий ключ** – це параметр криптографічного алгоритму формування ЕЦП, доступний тільки підписувачу. А ось **відкритий ключ** є

параметром криптографічного алгоритму перевірки ЕЦП, доступний суб'єктам відносин у сфері використання ЕЦП.

Підготувавши електронний документ, уповноважена особа за допомогою свого особистого ключа підписує його. При накладенні ЕЦП (підписанні електронного документа ЕЦП) використовується спеціальний засіб ЕЦП – програмний, програмно-апаратний або апаратний пристрій, призначений для генерації ключів, накладення та перевірки ЕЦП. За допомогою цього засобу на основі особистого ключа здійснюється шифровка документа в електронному вигляді. Після чого документ пересилається його отримувачу (адресату).

Документообіг. Рух документів через усі стадії обробки, починаючи з моменту виписки (отримання) і закінчуючи передаванням до архіву, називається документообігом. На підприємстві документ проходить такі стадії:

- виписка (отримання) документа;
- перевірка документа і його прийняття; перевірка наявності у документі обов'язкових реквізитів і відповідності господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічної ув'язки окремих показників.

У тексті та цифрових даних первинних документів не допускаються підчистки й необумовлені виправлення. Помилки в первинних документах, складених у паперовій формі, виправляють **коректурним способом**: неправильний текст або цифри закреслюють **однією рискою** так, щоб можна було прочитати, і над закресленим вписують правильний текст або цифри. Роблять напис «виправлено» і проставляють дату виправлення.

- обробка первинних документів уключає: таксування (тобто проставляння ціни та суми); групування (за періодами, за однорідними ознаками); складання групувальних відомостей. Після обробки первинного документа працівник бухгалтерії повинен проставити відповідну відмітку, щоб унеможливити його повторне використання (дату запису в обліковий реєстр, іншу відмітку);

- відображення операцій в обліку згідно з документом – на основі даних групувальних відомостей **складають бухгалтерські проводки**;

- передання документа на зберігання. Оперативне (тимчасове) зберігання бухгалтерських документів, як правило, здійснюють безпосередньо в бухгалтерії. При цьому документи мають бути сформовані у справи, які необхідно відповідним чином оформити. Після спливу встановлених строків тимчасового зберігання сформовані у справи документи передають **до архіву**.

Первинні документи і додатки до них, які фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у реєстрах бухобліку, а також облікові реєстри потрібно зберігати **не менше 3 років**. Для окремих документів передбачено триваліший строк зберігання. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації має бути не менше строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

З метою впорядкування руху і своєчасного отримання первинних документів для записів у бухгалтерському обліку наказом керівника підприємства затверджується **графік документообігу** [55].

Інформація, що міститься в первинних документах, систематизується в облікових регістрах. **Облікові регістри** – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, прийнятих до обліку (п. 3.1 Положення № 88).

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати такі **реквізити** [67]:

- назву;
- період реєстрації господарських операцій;
- прізвища та підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні [53].

Форми облікових регістрів і порядок здійснення записів у них можна знайти в Методичних рекомендаціях № 356 [67]. Малі підприємства, що складають фінзвітність відповідно до П(С)БО 25, мають право застосовувати регістри, затверджені наказом № 422. Проте усі перелічені документи тільки **рекомендують**, а не зобов'язують застосовувати зазначені в них форми. Підприємство має право самостійно обрати форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки даних (ст. 8 Закону № 996).

Переносити інформацію з первинних документів до облікових регістрів потрібно у міру їх надходження до місця обробки, але не пізніше строку, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та статистичної звітності, декларацій та розрахунків. При цьому господарські операції слід відображати в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено. Підписувати облікові регістри повинні виконавці та головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення обліку.

Виправлення помилок в облікових регістрах здійснюється **коректурним способом** за тими самими правилами, що й виправлення помилок у первинних документах. Якщо ж помилки в облікових регістрах виявлено після записів підсумків до Головної книги, їх виправляють **способом сторно**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилку (суму, кореспонденцію рахунків) заносять чорнилом, пастою кулькових ручок червоного кольору, у дужках або зі знаком «мінус». У свою чергу, правильний запис заносять чорнилом, пастою кулькових ручок темного кольору. Внесення таких даних до облікових регістрів та Головної книги в місяці, в якому було виявлено помилку, **ліквідує неправильний запис і відображає правильну суму та кореспонденцію рахунків бухобліку**.

Бухгалтерська довідка має містити причину помилки, посилання на документи та облікові реєстри, в яких допущено помилку. Довідку підписує працівник, який її склав, а також головний бухгалтер.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з **облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерських звітів** (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Обробка інформації в бухгалтерському обліку

2. *Форми бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні*

Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності. Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певну систему взаємопов'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми і змісту, що зумовлює послідовність і способи облікових записів.

Основними відмітними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є: зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів, взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, послідовність і техніка облікової реєстрації. Сучасними формами бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях України, є: меморіально-ордерна, журнал-головна, журнально-ордерна, автоматизована (комп'ютерна), спрощена форма обліку [89].

3. *Помилки в бухгалтерських записах, способи їх виправлення*

У процесі облікової реєстрації господарських операцій можуть виникнути помилки – від простих описок до неправильної кореспонденції рахунків. Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно **до складання звітності** перевірити правильність облікових записів і виправити їх (якщо вони мали місце). Порядок виправлення помилок залежить від їх характеру і часу виявлення. Діючим Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку передбачено виправлення помилок такими способами: **коректурним, «червоним сторно» і додаткових проводок.**

1. **Коректурний спосіб:** виправлення помилок полягає у тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму (або текст). Виправлення помилки повинно бути застережено надписом «Виправлено» і підтвержене підписом: у документі – особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі – особи, що зробила виправлення з зазначенням дати. Цим способом користуються для виправлення описок або арифметичних помилок, допущених в документах (окрім банківських, касових і цінних паперів) або в облікових реєстрах, якщо помилка була швидко виявлена і **не позначилася на підсумках** облікових записів.

$$\begin{array}{r} 14263 \\ -15263 \\ \hline \end{array}$$

2. Спосіб **«червоне сторно»**. Полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що й помилковий запис, але червоним кольором. При підбитті підсумків суми, записані червоним кольором, віднімаються. Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. В результаті одержують правильне відображення операції в обліку.

Виправлення помилок цим способом оформлюють **бухгалтерською довідкою**, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який послужив підставою запису.

<i>Проведено:</i>	Д-т 23 К-т 20 (= 8000)
<i>Потрібно:</i>	=3000 !
<i>Виправлення:</i>	Д-т 23 К-т 20 =5000
<i>Отримуємо</i>	Д-т 23 К-т 20 = 3000.

3. **Спосіб додаткових записів (проводок)**. Якщо сума в обліковому реєстрі проведена менше фактичної, то проводиться додатковий запис тією самою проводкою на суму, якої бракує.

<i>Проведено:</i>	Д-т 23 К-т 66 (= 1750)
<i>Потрібно:</i>	= 1950!
<i>Додатковий запис:</i>	Д-т 23 К-т 66 (= 200)

4. **Облікова політика підприємства. Зміни облікової політики та облікової оцінки**

«Облікова політика» згідно ст. 1 Закону № 996 і НП(С)БО 1 є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Підприємство самостійно визначає власну облікову політику, а також зміни до неї (ст. 8 Закону № 996). Формуючи облікову політику, підприємство має обирати такі принципи, методи та процедури обліку, щоб достовірно відображати фінансовий стан, результати своєї господарської діяльності і руху грошових

коштів, а також забезпечити порівнянність фінансових звітів. Головне призначення облікової політики полягає у виборі найбільш прийнятних для конкретного підприємства методів обліку (з можливих альтернатив), що дозволяють на їх основі скласти якісну, достовірну фінансову звітність.

Розробляти облікову політику і дотримуватися повинні й суб'єкти малого підприємництва. Новоствореним підприємствам належить розробити облікову політику до початку здійснення своєї діяльності. Тоді перша господарська операція станеться вже після затвердження положень облікової політики відповідним розпорядчим документом.

Міністерство фінансів розробив Методрекомедації № 635 щодо встановлення та зміни облікової політики, якими можуть скористатися будь-які підприємства, крім банків, бюджетних установ та підприємств, що застосовують МСФЗ [68].

Розроблену підприємством облікову політику оформляють відповідним організаційно-розпорядчим документом. Такий документ складають у формі **наказу чи розпорядження**. При цьому текст облікової політики може бути викладено як у наказі (розпорядженні), так і в додатку до нього.

Згідно з принципом послідовності облікова політика повинна застосовуватися постійно з року в рік (ст. 4 Закону №996). Перевидавати щороку наказ про облікову політику не має потреби.

Згідно з НП(С)БО 1, обрану облікову політику слід розкривати у фінансовій звітності шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

При цьому під розкриттям розуміють надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності (п. 3 розд. I НП(С)БО 1).

Елементи облікової політики. Низку варіантів методів оцінки, обліку та процедур, що пропонується нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку, можна вважати елементом облікової політики. Зроблений підприємством вибір методу оцінки, обліку та процедур і є складовими компонентами облікової політики. Які саме положення потрібно включати до облікової політики підприємства, можна побачити в табл. 5.2.

Конкретні випадки **перегляду облікової політики** регламентовано п. 9 П(С)БО 6. Серед них розрізняють ті, що мають обов'язковий характер, і ті, що здійснюються на вибір самого підприємства (рис. 5.2).

Якщо прийнятими або зміненими П(С)БО:

1) пропонуються до застосування нові альтернативні варіанти елементів облікової політики, підприємству слід обрати один з варіантів і закріпити його окремим положенням у наказі про облікову політику;

2) запроваджуються нові облікові методи або виключаються раніше встановлені, підприємству потрібно скасувати ті, що застосовувалися раніше (за умови, що вони суперечать оновленим вимогам) і затвердити наказом про облікову політику відповідні нові методи.

Згідно з п. 10 П(С)БО 6 є обставини, настання яких не розглядається як зміна облікової політики. До них, зокрема, належить установа облікової політики для подій або операцій, які: відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій; не відбувалися раніше (тобто виникли вперше в діяльності підприємства).

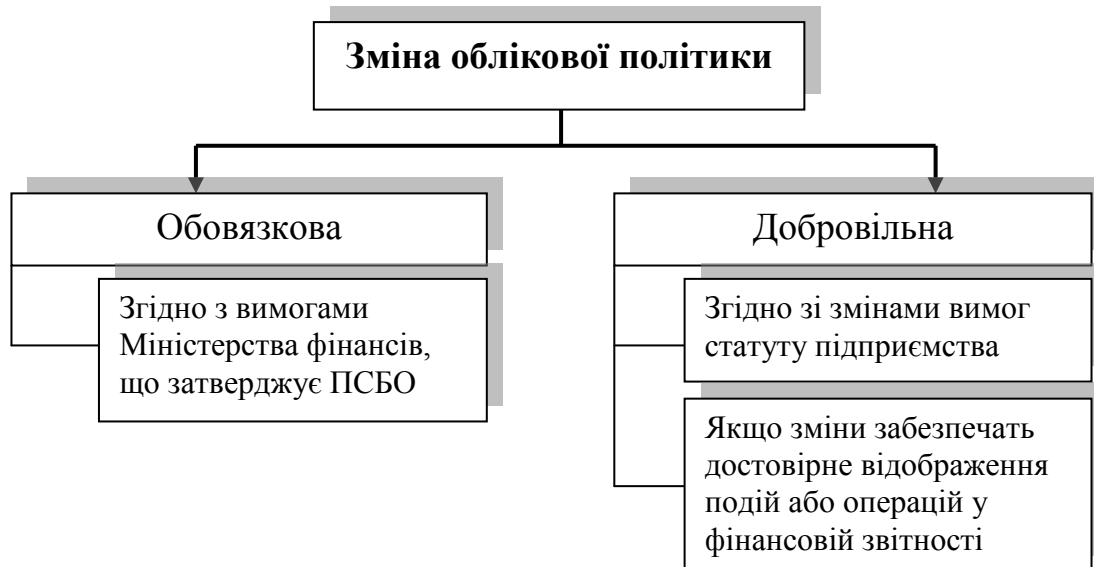


Рис. 5.2. Умови зміни облікової політики

Зміни в облікових оцінках. Під **обліковою оцінкою** розуміють попередню оцінку, що використовується підприємством у цілях розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (п. 3 П(С)БО 6).

Класичними прикладами є встановлення:

- строку корисного використання необоротних активів;
- ліквідаційної вартості необоротних активів.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства їх фіксувати не потрібно. В цілому ж, облікова оцінка може переглядатися, якщо змінилися обставини, на яких базувалася облікова оцінка або отримано додаткову інформацію (п. 6 П(С)БО 6). На відміну від зміни облікової політики, зміни в облікових оцінках завжди відображають **перспективно**. Наслідки зміни облікових оцінок уключають до Звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому сталася зміна, а також у наступних періодах (якщо зміна впливає на ці періоди). Тому перегляд облікових оцінок не призводить до коригувань.

При цьому підприємству потрібно чітко визначитися з тим, що сталося: перегляд облікової політики чи зміна в облікових оцінках. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок (п. 14 П(С)БО 6).

Приклад. Як зміну облікових оцінок Міністерство фінансів України пропонує розглядати перегляд підприємством методу амортизації необоротних

активів. Перераховувати раніше нараховану амортизацію в цьому випадку не потрібно, тобто зміна облікових оцінок діє перспективно.

Таблиця 5.2

Елементи облікової політики

Складові облікової політики	Допустимі варіанти
1	2
<p>Методи амортизації основних засобів (ОЗ), інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів (НМА), а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, якщо вони обліковуються за первісною вартістю</p>	<p>Амортизація ОЗ може нараховуватися із застосуванням таких методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> — прямолінійного; — зменшення залишкової вартості; — прискореного зменшення залишкової вартості; — кумулятивного; — виробничого. <p>Ті самі методи можуть застосовуватися для нарахування амортизації НМА (крім об'єктів з невизначеним строком корисного використання), а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, що обліковуються за первісною вартістю. Амортизацію інших необоротних матеріальних активів нараховують за прямолінійним або виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за методом «50 % × 50 %» або «100 %»</p>
<p>Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів</p>	<p><i>Стандартом</i> не регламентовані, установлюються підприємством самостійно. Вартісний критерій установлюють виключно для малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА). Його не використовують щодо бібліотечних фондів, тимчасових нетитульних споруд, інвентарної тари, предметів прокату.</p>
<p>Підходи до переоцінки необоротних активів</p>	<p>Переоцінка проводиться за самостійним рішенням підприємства</p>
<p>Критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості</p>	<p>У разі наявності ознак, за яких об'єкт ОЗ може бути віднесений і до операційної, і до інвестиційної нерухомості, підприємство самостійно розробляє критерії для їх розмежування.</p>

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 5.2

1	2
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів є: — найменування; — однорідна група (вид)
Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку їх обліку	Транспортно-заготівельні витрати можна: — включати безпосередньо до первісної вартості придбаних запасів (спосіб прямого обліку); — обліковувати загалом (на окремому субрахунку) зі списанням при вибутті запасів із застосуванням середнього відсотка
Методи оцінки вибуття запасів	При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним із таких методів: — ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; — середньозваженої собівартості; — собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО); — нормативних витрат; — ціни продажу
Періодичність визначення середньозваженої собівартості запасів	Визначати середньозважену собівартість одиниці запасів можна: — за звітний місяць; — на дату операції
Метод обчислення резерву сумнівних боргів (за необхідності – спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності)	Величина резерву сумнівних боргів визначається одним з таких методів: 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості (прямий метод); 2) застосування коефіцієнта сумнівності (розрахунковий метод). При виборі другого методу коефіцієнт сумнівності може розраховуватися шляхом: — визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; — класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; — визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду

1	2
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	Забезпечення створюють для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: — оплату відпусток працівникам підприємства; — додаткове пенсійне забезпечення; — виконання гарантійних зобов'язань; — реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності; — виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами; — передбачену законодавством рекультивацію (відновлення) порушених земель (п.8 П(С)БО 7)
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться шляхом: — вивчення виконаної роботи; — визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; — визначення питомої ваги витрат, які понесе підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат (ЗВВ) <i>стандартом</i> не регламентовано. Вони встановлюються підприємством самостійно. ЗВВ розподіляють з використанням бази розподілу, якою можуть бути: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати тощо
Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	<i>Стандартом</i> не регламентовані, визначаються підприємством самостійно
Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів	Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнають: — на дату укладення контракту; — на дату виконання контракту
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	Витрати, пов'язані з декількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляють із застосуванням обґрунтованої бази, якою може бути: — кількість акцій; — сума операції тощо.

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 5.2

1	2
Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися в балансі в сумі, визначеній: — щокварталу на дату проміжної фінансової звітності; — один раз на рік на дату річної фінансової звітності
Порядок визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті	Курсові різниці на дату здійснення господарської операції визначають за одним із методів: — у межах здійсненої операції; — за всією монетарною статтею
Підходи до класифікації пов'язаних сторін	Підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін, ураховуючи суть відносин, а не тільки юридичну форму (превалювання сутності над формою)
Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	Датою включення простих акцій до зазначеного розрахунку вважається: — дата виникнення дебіторської заборгованості, якщо оплата випуску – грошовими коштами; — дата визнання активу товариством, якщо оплата здійснюватиметься відмінними від грошових коштів активами; — дата надання послуг, якщо оплата здійснюватиметься наданням послуг товариству; — дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам, якщо акції призначені для виплати дивідендів; — дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання, якщо акції призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків; — дата погашення зобов'язання, якщо акції призначені для погашення зобов'язання товариства; — дата придбання, якщо акції призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства; — дата виконання необхідних умов, якщо випуск акцій залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням)

1	2
Дата первісного визнання необоротних активів і групи вибуття утримуваними для продажу	Такою датою може бути: 1) дата, коли щодо активів, групи вибуття виконуються такі умови: — економічні вигоди передбачається отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; — вони готові до продажу в їх нинішньому стані; — їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх утримуваними для продажу; — умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; — здійснення їх продажу має високу ймовірність; 2) дата оприбуткування активів, придбаних у цілях продажу
Спосіб складання Звіту про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів може бути складено: — прямим методом (за формою № 3); — непрямим методом (за формою № 3-н)
Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегменту, основи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	Інформацію в бухобліку формують за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури. При цьому підприємство визначає пріоритетний вид сегменту (господарський, географічний виробничий або географічний збутовий) і основи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках

складено на основі: [67, 108].

5. *Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку*

Проводити інвентаризацію активів і зобов'язань підприємства зобов'язує ч. 1 ст. 10 Закону № 996. Інвентаризацію проводять з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Процес інвентаризації регулює Положення № 879, яке містить порядок і строки її проведення [59].

Для інвентаризації окремих видів активів законодавство може встановлювати і спеціальні правила. Наприклад, особливості проведення інвентаризації нафти і нафтопродуктів регламентує розд. 13 Інструкції № 281.

Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряють і документально підтверджують їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання та оцінку.

МОДУЛЬ 1

При цьому забезпечуються [75]:

- виявлення фактичної наявності активів і перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, тощо;
- установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення їх фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються;
- виявлення активів і зобов'язань, що не відповідають критеріям визнання.

Види інвентаризації представлені в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Види інвентаризації

Вид інвентаризації	Характеристика
За обсягом майна, що перевіряється:	
повна (суцільна)	охоплює всі види зобов'язань та всі активи підприємства, у тому числі предмети, передані у прокат, оренду або такі, що перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, в ремонті, запасі або резерві незалежно від їх технічного стану;
вибіркова (часткова)	мета – встановити стан і наявність окремих цінностей у місці зберігання за потреби, наприклад, якщо, постачальник відмовився задовольнити претензії через їх недовантаження.
За підставою проведення:	
планова (передбачувана)	затверджують строки проведення і здійснюють підготовчі роботи з групування, розміщення матеріальних цінностей у порядку, зручному для підрахунку, вимірювання та зважування;
позапланова (раптова)	при раптовій інвентаризації початок підготовчих заходів, а також завершення роботи з документами щодо руху цінностей і визначення їх залишків відбуваються у присутності інвентаризаційної комісії

Проведення інвентаризації забезпечує власник або уповноважений орган (посадовець), який здійснює керівництво підприємством. Визначають необхідні умови, об'єкти інвентаризації, періодичність і строки, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим. Випадки обов'язкового проведення інвентаризації встановлено Положенням № 879 (табл. 5.4).

Випадки обов'язкової інвентаризації

№ з/п	Випадки обов'язкового проведення інвентаризації – <i>коли проводити</i>
1	Перед складанням річної фінансової звітності – <i>до дати балансу.</i>
2	Передача майна держпідприємства або бюджетної установи в оренду, приватизація майна держпідприємства, перетворення держпідприємства, передача держпідприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління – <i>на дату передачі.</i>
3	При зміні матеріально відповідальних осіб, а також зміні керівника колективу (бригади), вибутті з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності – <i>на день приймання-передачі справ.</i>
4	У разі встановлення фактів розкрадання або зловживань, псування цінностей – <i>на день установлення таких фактів.</i>
5	За судовим рішенням або на підставі відповідним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення інвентаризації – <i>у термін, зазначений у документі, але не раніше дня його отримання.</i>
6	У разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха – <i>на день після закінчення явищ.</i>
7	У разі припинення підприємства – <i>перед складанням проміжного ліквідаційного балансу.</i>
8	У разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами – <i>на дату такого переходу.</i>
9	У разі одержання від покупця претензії про недовантаження товарів або одержання відмови постачальника задовольнити претензію – <i>на дату одержання претензії.</i>

складено на основі: [56, 75].

Отже перед складанням річної фінансової звітності підприємства в обов'язковому порядку повинні проводити суцільну інвентаризацію всіх видів активів і зобов'язань незалежно від їх місцезнаходження. Робити це потрібно щорічно **до дати балансу** [56].

Положенням № 879 регламентовано строки, в які така інвентаризація має бути здійснена (табл. 5.5). Керівник підприємства самостійно визначає та встановлює строки проведення інвентаризації на підприємстві, проте вони не можуть перевищувати граничні строки, визначені цим Положенням.

МОДУЛЬ 1

Таблиця 5.5

Строки проведення річної інвентаризації активів і зобов'язань

№ з/п	Вид активів і зобов'язань	Строки
1	Необоротні активи (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством)	у період 3-х місяців до дати балансу
	Запаси (крім незавершеного виробництва і напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством)	
	Поточні біологічні активи	
	Дебіторська і кредиторська заборгованість	
	Витрати і доходи майбутніх періодів	
	Зобов'язання (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом і за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування)	
2	Незавершені капітальні інвестиції	у період 2-х місяців до дати балансу
	Незавершене виробництво та напівфабрикати	
	Фінансові інвестиції	
	Грошові кошти	
	Кошти цільового фінансування	
	Зобов'язання в частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом і з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	
3	Об'єкти основних засобів, зокрема автомобілі, морські та річкові судна, які відбудуть у тривалі рейси	до вибуття
	Інші матеріальні цінності, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством	

Для проведення інвентаризації на підприємстві створюють **інвентаризаційну комісію**. Її склад затверджують розпорядчим документом керівника підприємства. До неї включають:

- представників апарату управління підприємства;

– представників бухгалтерської служби (аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, фізособи-підприємця, яка здійснює ведення бух-обліку на підприємстві на договірних засадах);

– досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, товарознавців, економістів, бухгалтерів) [55].

Очолює всю комісію керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства. Якщо бухгалтерський облік веде безпосередньо керівник суб'єкта господарювання, він очолює інвентаризаційну комісію самостійно.

Інвентаризаційна комісія працює цілорічно, але самостійно інвентаризацію зазвичай не проводить, а виконує переважно організаційні, регулюючі та контрольні функції. Якщо на підприємстві працює тільки одна особа – директор, тоді він може затвердити склад інвентаризаційної комісії з однієї особи або включити до неї фахівців, найнятих за цивільно-правовим договором. Додатково створюють **робочі інвентаризаційні комісії**, які й займаються інвентаризацією майна безпосередньо в місцях зберігання та виробництва. До складу робочих комісій можуть входити й члени інвентаризаційної комісії (п.п. 2.2 розд. II Положення № 879). Голову і склад робочих комісій розпорядчим документом затверджує керівник підприємства. Матеріально відповідальні особи неможуть буди включені до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться у них на відповідальному зберіганні, оскільки вони є особами, яких перевіряють.

Інвентаризацію проводить повний склад інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) у присутності матеріально відповідальної особи. Якщо на підприємстві створюється й інвентаризаційна комісія, і робочі інвентаризаційні комісії, їх функції розмежовують таким чином (табл. 5.6):

Таблиця 5.6

Функції інвентаризаційної та робочих інвентаризаційних комісій

Інвентаризаційна комісія	Робоча інвентаризаційна комісія
1. Організовує проведення інвентаризацій. 2. Здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій. 3. Здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації активів і зобов'язань за рішенням керівника підприємства. 4. Перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання.	1. Здійснює інвентаризацію активів у місцях зберігання та виробництва. 2. Бере участь разом з бухгалтерською службою у визначенні результатів інвентаризації та розробляє пропозиції щодо заліку нестач і лишків з пересортиці, а також зі списання нестач у межах норм природного убутку.

Інвентаризаційна комісія	Робоча інвентаризаційна комісія
<p>5. Проводить повторну інвентаризацію при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках</p> <p>6. Розглядає причини виявлених нестач і втрат від псування активів, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі</p>	<p>3. Оформляє протокол із зазначенням у ньому інформації, що вимагається при складанні протоколу інвентаризаційної комісії</p>

Для документування **результатів** інвентаризації використовують такі документи, як інвентаризаційні описи, акти інвентаризації та звіряльні відомості [54].

Інвентаризаційні описи застосовують для фіксації наявності, стану та оцінки активів підприємства і активів, що належать іншим підприємствам та обліковуються поза балансом.

В **акті інвентаризації** фіксують наявність грошових документів, бланків документів суворої звітності, фінансових інвестицій, готівки, а також повноту відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів), що створюються відповідно до вимог П(С)БО, міжнародних стандартів.

У **звіряльних відомостях** бухгалтерська служба зазначає розбіжності між даними бухгалтерського обліку та даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації). Для відображення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів) можна використовувати:

- Звіряльну відомість результатів інвентаризації основних засобів;
- Звіряльну відомість результатів інвентаризації необоротних активів;
- Звіряльну відомість результатів інвентаризації запасів;
- Звіряльну відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

Форми таких документів можна знайти, зокрема, у наказі № 572, а також Постанові № 241. Їх застосування суб'єктами господарювання не є обов'язковим, окрім бюджетних установ. Інші можуть їх використовувати за вибір. При цьому можна включати до інвентаризаційних форм інші реквізити,

якщо цього вимагає специфіка діяльності підприємства. Інвентаризаційні форми надані в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Документи для відображення результатів інвентаризації

№ з/п	Об'єкти інвентаризації	Форма документа
1	Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи	Інвентаризаційний опис основних засобів
		Інвентаризаційний опис необоротних активів
2	Капітальні інвестиції	
3	Незавершені ремонти	Акт інвентаризації незавершених ремонтів основних засобів
4	Нематеріальні активи (крім об'єктів права інтелектуальної власності)	Інвентаризаційний опис необоротних активів
5	Об'єкти права інтелектуальної власності	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
6	Товарно-матеріальні цінності, крім тих, для яких порядок проведення інвентаризації регулюють спеціальні документи (нафти і нафтопродуктів, спирту тощо)	Інвентаризаційний опис запасів
		Інвентаризаційний ярлик
		Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей
		Інвентаризаційний опис
		Акт інвентаризації товарів відвантажених
		Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання
		Інвентаризаційний опис матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання
Акт інвентаризації матеріалів і товарів, що перебувають у дорозі		
7	Витрати майбутніх періодів	Акт інвентаризації витрат майбутніх періодів
8	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Акт інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів у довільній формі
9	Грошові кошти на рахунках	Акт про результати інвентаризації грошових коштів
10	Готівкові грошові кошти, цінні папери	Акт про результати інвентаризації наявних коштів
11	Грошові документи	
12	Бланки суворої звітності	Акт інвентаризації наявності грошових документів, бланків документів суворої звітності
		Інвентаризаційний опис цінностей і бланків документів суворої звітності

МОДУЛЬ 1

Продовження табл. 5.7

№ з/п	Об'єкти інвентаризації	Форма документа
13	Фінансові інвестиції	Акт інвентаризації наявності фінансових інвестицій
14	Розрахунки з дебіторами і кредиторами	<p>Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами</p> <p>Довідка до акта інвентаризації розрахунків про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув</p> <p>Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання</p> <p>Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків</p> <p>Акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами</p> <p>Довідка до акта інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами</p>
15	Майно та матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках	Складають окремі інвентаризаційні описи (акти) залежно від виду майна

Етапи проведення інвентаризації [75].

1. **Підготовчий** етап. На цьому етапі керівник видає наказ (розпорядження) про проведення інвентаризації, де встановлює її об'єкти, періодичність і строки. Членам інвентаризації вручається наказ, а головам – контрольний пломбіратор.

До початку перевірки фактичної наявності активів:

а. перевіряється справність усіх приладів для вимірювання, завершується обробка всіх документів, визначаються залишки, активи групуються та розсортовуються;

б. голова робочої інвентаризаційної комісії візує прибуткові та видаткові документи, що даються до реєстрів (звітів), а вже бухгалтерія на їх підставі визначає залишки.

Матеріально відповідальні особи (МВО) дають розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи передані до бухгалтерії, всі цінності, що надійшли, оприбутковані.

2. **Перевірочний** етап. Комісія у присутності МВО визначає фактичну наявність активів шляхом обов'язкового підрахунку, переважування, обміру. Акти обмірів і розрахунки додають до інвентаризаційних описів.

Усі відомості про об'єкти інвентаризаційна комісія вносить в інвентаризаційні описи (акти інвентаризації), а на продукцію в дорозі, на складах інших підприємств, на відвантажену продукцію складають окремі інвентаризаційні описи. А на прибуткових документах на активи, що надійшли на склад під час перевірки, МВО в присутності членів комісії робить позначку

«після інвентаризації». Таку ж процедуру проводять з об'єктами, що вибувають в ході інвентаризації.

Інвентаризаційні описи підписують усі члени комісії та МВО. У кінці інвентаризаційного опису МВО дають розписку, що підтверджує:

- проведення перевірки в їх присутності;
- відсутність претензій до членів комісії;
- прийняття на відповідальне зберігання перелічених в описі активів.

Під час перерви в роботі комісії інвентаризаційні описи повинні зберігатися в закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація. Після перевірки цінностей вхід у приміщення опечатують пломбінатором.

Якщо виявляють значні розбіжності між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки, призначають новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної інвентаризації.

3. Порівняльно-аналітичний етап. Після закінчення перевірки оформлені інвентаризаційні описи (акти) передають до бухгалтерії. Бухгалтерська служба перевіряє всі підрахунки. У разі виявлення помилок у цінах, таксуванні, підрахунках, бухгалтерія їх виправляє. Такі виправлення завіряються членами комісії та МВО.

На останній сторінці інвентаризаційного опису робиться відмітка про перевірку цін, таксування, підрахунків результатів за підписами осіб, які проводили цю перевірку. Результати завіряють з даними бухгалтерії. При звірванні кількісних та цінових показників шляхом співставлення визначають розбіжності між даними інвентаризації та обліку. У разі виявлення розбіжностей (лишків або нестач) складають звіральні відомості активів та зобов'язань. Вартість лишків або нестач цінностей наводять у звіральних відомостях відповідно до їх оцінки в регістрах бухгалтерського обліку.

4. Завершальний етап. Робочі інвентаризаційні комісії оформлюють протоколи. У протоколі, зокрема зазначають:

- причини нестач, втрат, надлишків;
- пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання;
- іншу інформацію, що є істотною для прийняття рішень тощо.

Усі матеріали інвентаризації робочої комісії передають на розгляд інвентаризаційної комісії, яка розглядає причини нестач і втрат від псування і складає свій протокол інвентаризації. Цей протокол разом з іншими документами передають на затвердження керівнику підприємства, який повинен затвердити протокол інвентаризаційної комісії **впродовж 5-ти робочих днів** після завершення процедури. Висновок щодо врегулювання інвентаризаційних розбіжностей (кількісних і сумових) після їх затвердження керівником набувають чинності розпорядчого документа і стають основою для записів в бухгалтерському обліку.

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Поняття первинного та непервинного документа.
2. Обов'язкові реквізити первинного документа.
3. Поняття облікових реєстрів та їх роль у бухгалтерському обліку.
4. Які реквізити є обов'язковими для облікових реєстрів?
5. Форми облікових реєстрів та їх застосування.
6. Форми бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні.
7. Як виправити допущені помилки в облікових записах до складання та подання фінансової звітності?
8. Поняття облікової політики, її елементи.
9. Правила затвердження облікової політики, її зміни.
10. Облікова оцінка та зміни облікових оцінок.
11. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.
12. Види інвентаризації, її етапи, особливості проведення.
13. Інвентаризаційна робоча комісія, її функції.
14. Випадки обов'язкової інвентаризації на підприємстві.
15. Документи, що відображають результати інвентаризації.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ

ТЕМА 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути групи об'єктів, що належать до необоротних активів, визначити критерії їх визнання. Ознайомитися з ПСБО 7 «Основні засоби» та ПСБО 8 «Нематеріальні активи», якими керується підприємство при веденні обліку необоротних активів. Визначити особливості документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям необоротних активів. Вивчити порядок та методи амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Розглянути особливості обліку операцій з капітального та поточного ремонту, технічного переобладнання, модернізації, реконструкції та інших поліпшень.

Перелік питань:

1. Необоротні активи, їх структура.
2. Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.
3. Способи надходження основних засобів на підприємство. Формування первісної вартості об'єктів основних засобів.
4. Амортизація основних засобів. Методи амортизації для різних груп об'єктів необоротних активів.
5. Ремонти / поліпшення власних основних засобів.
6. Дооцінка-уцінка основних засобів.
7. Вибуття основних засобів: особливості обліку та документального оформлення.
8. Бухгалтерський облік нематеріальних активів.

1. Необоротні активи, їх структура

Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – це всі активи, що не є оборотними; активи, строк використання яких **перевищує 12 місяців** або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) частинами шляхом нарахування амортизації (зносу).

Необхідно зазначити, що необоротні активи (НА) відносяться до неліквідних активів, а отже вони можуть бути конвертовані в грошову форму без значних втрат тільки через тривалий проміжок часу. Звісно необоротні специфічні майнові цінності, необхідні для певного виду підприємницької діяльності, значно складніше реалізувати на ринку, ніж, наприклад, товари

широкого споживання або інші оборотні активи (готову продукцію, виробничі запаси, незавершене виробництво тощо).

Склад НА з відповідними рахунками бухгалтерського обліку представлено на рис. 6.1.

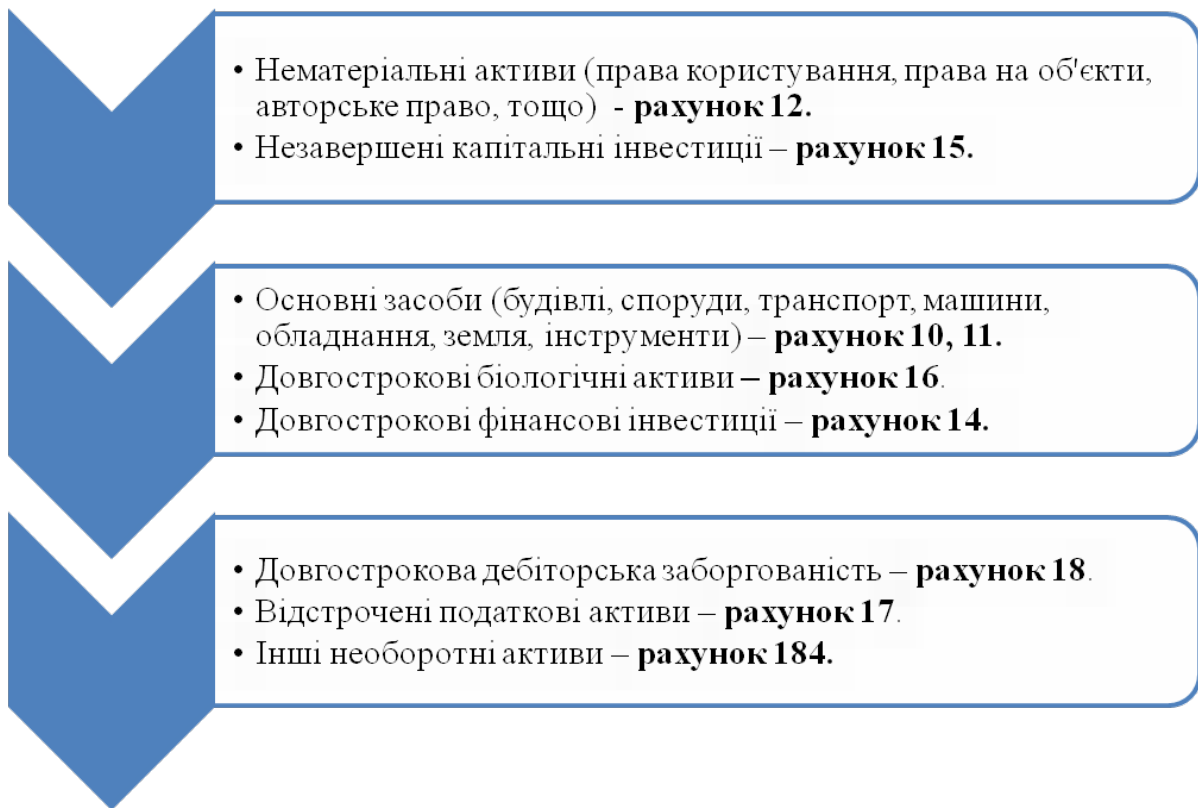


Рис. 6.1. Склад необоротних активів

2. Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку

Визначення терміну «**основні засоби**» (ОЗ) надає п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби». Спираючись на нього для зарахування матеріального активу до основних засобів у бухгалтерському обліку треба враховувати строк його корисного використання. Він має бути **більше 1 року** (або операційного циклу, якщо він більше року). Тобто, це будь-які матеріальні активи, які утримуються підприємством 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.

Для цілей бухгалтерського обліку виділяють основні засоби (рахунок 10) та основні засоби (рахунок 11). Також підприємство може самостійно встановлювати **вартісний критерій** для розмежовування ОЗ (рахунок 10) та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА – рахунок 112). Своє рішення затверджує в наказі про облікову політику (п. 5.2 ПСБО 7 та п. 2.1 Методичних рекомендацій з облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів № 635 [68]). Класифікацію основних засобів та інших матеріальних активів представимо на рис. 6.2.

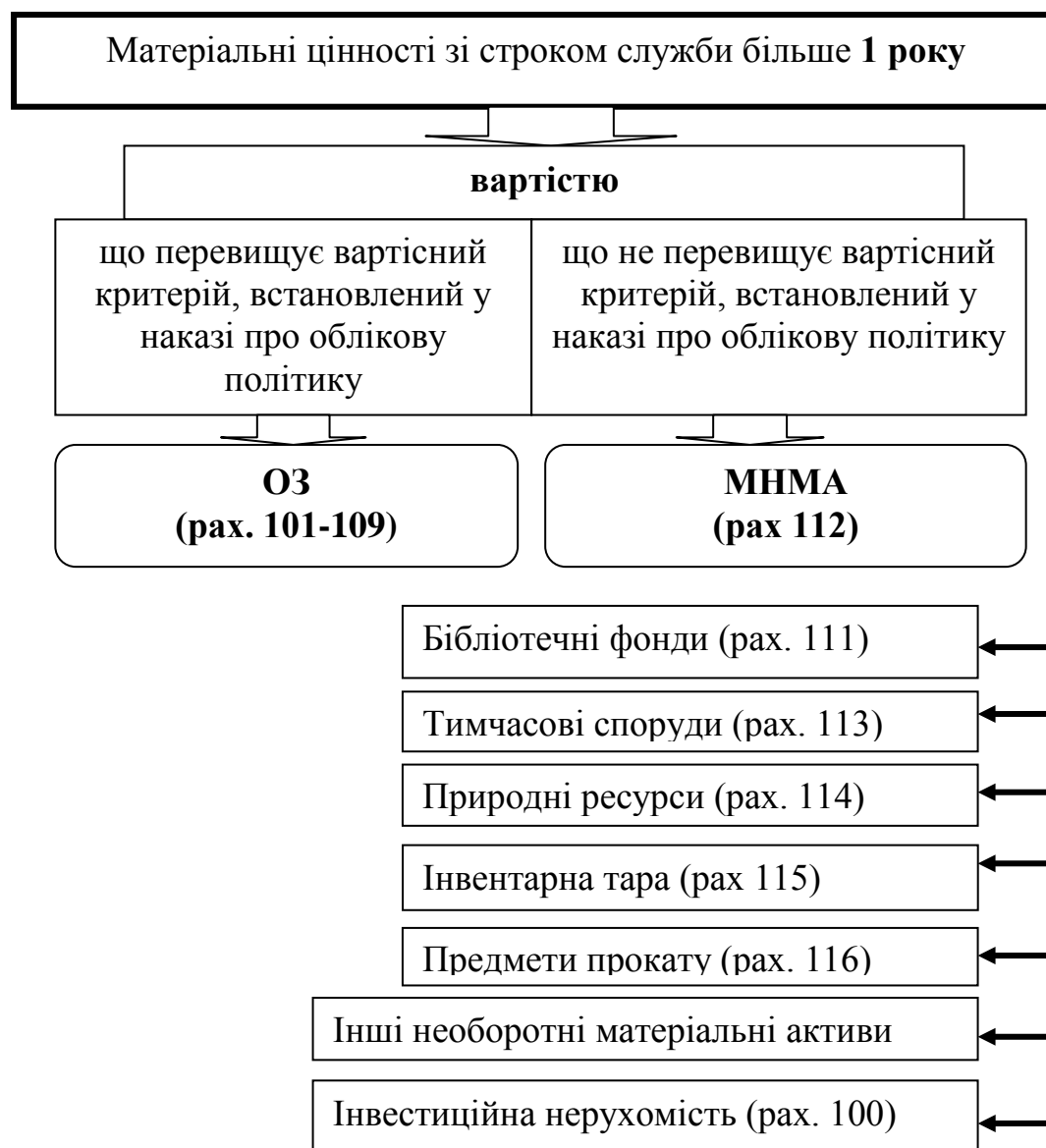


Рис. 6.2. Основні засоби в бухгалтерському обліку підприємства

3. *Способи надходження основних засобів на підприємство. Формування первісної вартості об'єктів основних засобів*

Всі об'єкти обліку під час надходження на підприємство важливо коректно зараховувати на баланс. Першочергово необхідно сформувати їх первісну вартість, оскільки придбані ОЗ у бухгалтерському обліку зараховують на баланс саме за первісною вартістю (п. 7 П(С)БО 7). Згідно з п. 4 П(С)БО 7 **первісна вартість** – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [48]. При цьому **справедлива вартість** – це сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Порядок визначення

справедливої вартості за видами активів та зобов'язань визначено в додатку до П(С)БО 19 [46]. В положенні зазначено, що для ОЗ справедливою вартістю в більшості випадків є їх ринкова вартість.

Порядок формування первісної вартості ОЗ наданий у п.п. 8-13 П(С)БО 7. Він відрізняється в залежності від способу отримання об'єктів ОЗ (табл. 6.1).

Способи надходження об'єктів основних засобів на підприємство [48]:

- придбання за грошові кошти (у тому числі імпортом);
- самостійне виготовлення;
- обмін на інші матеріальні / нематеріальні активи, роботи, послуги;
- отримання у вигляді внеску до статутного капіталу;
- безоплатне отримання;
- придбання за рахунок цільового фінансування.

Таблиця 6.1

Порядок формування первісної вартості об'єктів ОЗ

Придбання ОЗ за грошові кошти
<p>Первісну вартість об'єкта ОЗ, що придбавається, формують:</p> <ul style="list-style-type: none"> — суми, що сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); — реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/набуттям прав на об'єкт ОЗ; — суми ввізного митного збору; — суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) ОЗ (якщо вони не відшкодовуються платнику); — витрати на страхування ризиків доставки ОЗ; — витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження ОЗ; — фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено П(С)БО 31; — інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.
Придбання ОЗ – імпортом
<p>Первісну вартість імпортованих ОЗ формують з урахуванням п. 8 П(С)БО 7 і П(С)БО 21. Первісну вартість об'єктів ОЗ, оцінених в іноземній валюті, відображають у грн. залежно від того, яка подія була першою:</p> <ul style="list-style-type: none"> — якщо отримання ОЗ, то орієнтуються на курс НБУ на дату оприбуткування ОЗ; — якщо перерахування передоплати, то беруть курс НБУ на дату сплати авансу, запам'ятовують його і вже за ним надалі прибуткують ввезені ОЗ.
Самостійне виготовлення ОЗ
<p>Первісну вартість об'єкта ОЗ формують у тому самому порядку, що і при придбанні ОЗ за грошові кошти. Тобто вона складається з тих самих витрат, що перелічені в п. 8 П(С)БО 7.</p>

МОДУЛЬ 2

Продовження табл. 6.1

Отримання об'єкта ОЗ в обмін на:	
подібний об'єкт	Первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, вважають справедливу вартість переданого об'єкта. При цьому різницю, що виникає, відносять на витрати звітного періоду (п. 12 П(С)БО 7)
неподібний об'єкт	Первісна вартість об'єкта ОЗ, придбаного в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні (п. 13 П(С)БО 7)
Унесення ОЗ до статутного капіталу	
Первісною вартістю об'єкта ОЗ визнають погоджену засновниками (учасниками) підприємства його справедливу вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7.	
Безоплатне отримання ОЗ	
Первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання, збільшеній на суму супутніх витрат (п. 10 П(С)БО 7). Як правило, справедлива вартість – це сума, за якою можна реалізувати актив за звичайних умов. Для деяких об'єктів ОЗ існують свої правила її визначення. Наприклад, щодо будівлі, машин та обладнання слід орієнтуватися на їх ринкову вартість. За відсутності даних про їх ринкову вартість необхідно орієнтуватися на відновлювальну вартість (сучасну собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки. Щодо інших ОЗ, то їх обліковують тільки за відновлювальною вартістю.	

складено на основі даних: [48, 64, 74].

Існують також деякі «специфічні» витрати, які в «первісно-вартісному» переліку п. 8 П(С)БО 7 не зазначені, ал тісно пов'язані з придбанням ОЗ [743].

Вартість послуг митного брокера (декларанта), які безпосередньо пов'язані з придбанням імпорتنих ОЗ. У переліку витрат, які формують первісну вартість ОЗ при імпорті, такі послуги безпосередньо не записані. Проте їх можна віднести до інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання. Адже без проведення митного оформлення об'єкт ОЗ неможливо використовувати в господарській діяльності.

Плата за митне оформлення об'єктів ОЗ, якщо воно відбувається поза місцем розташування митних органів або в неробочий час. Така плата, як і

вартість послуг митного брокера, також може бути віднесена до первісної вартості.

Акцизний податок, якщо імпортуються підакцизні ОЗ. Його включаємо до первісної вартості ОЗ як непрямий податок, що не відшкодовується підприємству (абзац п'ятий п. 8 П(С)БО 7).

Витрати на сертифікацію ОЗ. У п. 2 ст. 19 Декрету № 46-93 зазначено, що кошти, витрачені заявником на обов'язкову сертифікацію продукції, відносяться на собівартість. Тому такі витрати уключають до первісної вартості ОЗ, керуючись п. 8 П(С)БО 7. Проте це справедливо не у всіх випадках. Згідно з п. 7 П(С)БО 7 одиницею обліку ОЗ є об'єкт ОЗ. Тому якщо підприємство сертифікує окремий об'єкт ОЗ (як це відбувається, зокрема, при імпорті), сертифікаційні витрати дійсно можна вважати безпосередньо пов'язаними з придбанням такого об'єкта. Адже без отримання відповідного сертифікату митне оформлення активу, що ввозиться до України, неможливе. А отже, цим витратам місце однозначно у складі первісної вартості ОЗ.

Витрати на страхування при купівлі ОЗ. У переліку витрат, що становлять первісну вартість об'єктів ОЗ, зазначені й витрати зі страхування ризиків доставки ОЗ (п. 8 П(С)БО 7). Це означає, що такі витрати в момент їх визнання капіталізуються в бухгалтерському обліку покупця (накопичуються за Дт рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і включаються до складу первісної вартості).

У всіх інших випадках витрати зі страхування ОЗ (наприклад, при купівлі у кредит транспортних засобів, коли потрібно застрахувати об'єкт, що придбавається) згідно з П(С)БО 16 уключаємо до складу витрат відповідних поточних періодів і залежно від виконуваних об'єктами функцій відображаємо на рахунках 91, 92, 93, 94.

Винагорода посередникам. Витрати підприємства на виплату винагороди посереднику (брокеру, комісіонеру, агенту тощо) за послуги при купівлі ОЗ за договорами доручення (комісії тощо) до первісної вартості цих ОЗ не включаємо. Суми, що належать посередникам, відносимо до складу витрат звітного періоду.

Невідшкодовуваний «вхідний» ПДВ. Якщо придбані об'єкти ОЗ планують використовувати в неоподатковуваній (необ'єктній/пільговій) або негосподарській діяльності, то «невідшкодовувані» при купівлі суми непрямих податків згідно з п. 8 П(С)БО 7 потрапляють до первісної вартості ОЗ. У цьому випадку «вхідний» ПДВ формує первісну вартість ОЗ через бухгалтерський запис: Дт 15 – Кт 641.

Придбання за гроші. Коли підприємство придбаває ОЗ, воно здійснює, перш за все, капітальні інвестиції. Тому всі пов'язані з цим процесом витрати підприємство спочатку накопичує на:

- субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
- або субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

МОДУЛЬ 2

При введенні в експлуатацію об'єкта ОЗ суми з Кт субрахунку 152 або 153 списують до Дт відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Придбання ОЗ за грошові кошти в національній валюті

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1. Придбання об'єкта ОЗ на умовах подальшої оплати				
1	Отримано від постачальника автомобіль	152	631	200000
2	Відображено суму податкового кредиту	641/ПДВ	631	40000
3	Сплачено платежі, пов'язані з реєстрацією автомобіля	377	311	1600
4	Віднесено на збільшення первісної вартості автомобіля витрати на реєстрацію	152	377	1600
5	Введено в експлуатацію автомобіль (200000 + 1600)	103	152	201600
6	Перераховано кошти в оплату вартості придбаного автомобіля	631	311	240000
2. Придбання об'єкта ОЗ на умовах попередньої оплати				
1	Перераховано передоплату за автомобіль	371	311	240000
2	Відображено суму податкового кредиту	641/ПДВ	644	40000
3	Отримано від постачальника автомобіль	152	631	200000
4	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631	40000
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	240000
6	Сплачено платежі, пов'язані з реєстрацією автомобіля	377	311	1600
7	Віднесено на збільшення первісної вартості автомобіля витрати на реєстрацію	152	377	1600
8	Введено в експлуатацію автомобіль (200000+ 1600)	105	152	201600

Придбання у кредит. Для цілей бухгалтерського обліку купівлю основних засобів за рахунок позикових коштів і на умовах товарного кредиту можна розділити на дві окремі операції [74]:

1) власне купівлю. Активи, придбані за кредитні кошти або за договором товарного кредиту, підприємство-покупець відображає як звичайну купівлю. Тобто зараховує їх на баланс за первісною вартістю і відображає на відповідних

рахунках обліку основних засобів. В момент отримання основних засобів їх вартість покупець відображає за Дт позабалансового рахунку **05 «Гарантії та забезпечення надані»**. Після погашення заборгованості за отримані основні засоби він списує вартість заставних активів з позабалансового обліку за Кт того ж рахунку.

2) Кредитну операцію. Особливість операції в тому, що за користування позиковими коштами боржник сплачує проценти. Їх розмір установлюють у договорі. Облік процентів за користування кредитом регулює п. 8 П(С)БО 7: фінансові витрати не включають до первісної вартості ОЗ, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень. Виняток – тільки фінансові витрати, які потрапляють до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до п.4 П(С)БО 31, тобто підлягають капіталізації. Тобто суму процентів, які ідуть у собівартість кваліфікаційних активів, відносять на збільшення первісної вартості придбаних ОЗ і амортизують.

Кваліфікаційний актив згідно з п. 3 П(С)БО 31 – це актив, який обов'язково вимагає істотного часу для його створення (більше 3 місяців згідно з п. 1.6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат № 1300) [51, 65]. Перелік кваліфікаційних активів надано в додатку 1 до П(С)БО 31. Він уключає, зокрема, будівництво приміщень, будинків, споруд, виготовлення та монтаж обладнання.

Нарахування процентів за користування фінансовим або товарним кредитом (як некапіталізованих, так і тих, які включають до первісної вартості кваліфікаційного активу) відображають за допомогою запису:

Дт 951 – Кт 684, якщо отримано банківський кредит;

Дт 952 – Кт 684, якщо отримано товарний кредит.

Потім здійснюють запис:

Дт 792 – Кт 951 (952) – щодо суми некапіталізованих процентів, визнаних фінансовими витратами звітного періоду;

Дт 15 – Кт 951 (952) – щодо суми процентів, що підлягають капіталізації.

Проценти за користування позиковими коштами не капіталізують, а завжди включають до витрат того періоду, в якому ці проценти було нараховано (п. 4 П(С)БО 31):

- суб'єкти малого підприємництва – юрособи;
- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- юрособи, які не займаються підприємницькою діяльністю (тобто неприбуткові організації).

Приклад. Підприємство за кредитні кошти банку придбало виробниче обладнання вартістю 102000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 17000,0 грн.). Придбаний об'єкт основних засобів не відповідає критеріям кваліфікаційного активу. Сума процентів за користування кредитом становить 2400,0 грн.

В обліку цю операцію підприємство відобразить так, як це відображено в табл. 6.3.

Придбання ОЗ за рахунок позикових коштів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано на поточний рахунок підприємства короткостроковий кредит	311	601	102000
2	Перераховано постачальнику передоплату за обладнання	371	311	102000
3	Відображено суму податкового кредиту	641/ПДВ	644	17000
4	Отримано обладнання	152	631	85000
5	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	644	631	17000
6	Відображено залік заборгованостей	631	371	102000
7	Введено в експлуатацію обладнання	104	152	85000
8	Нараховано проценти за користування кредитом	951	684	2400
9	Сплачено проценти за користування кредитом	684	311	2400
10	Погашено банківський кредит	601	311	102000

Безоплатне отримання. Спираючись на методологію обліку первісної вартості основного засобу, що отриманий на безоплатній основі, відобразити її слід на рахунку **15 «Капітальні інвестиції»**. А вже після введення об'єкта в експлуатацію первісну вартість зараховують на рахунок 10 «Основні засоби».

Під час оприбуткування на підприємстві дарованого основного засобу на суму його справедливої вартості (**без урахування супутніх витрат**) **збільшують додатковий капітал** (як елемент власного капіталу).

Безоплатно отримані основні засоби, так само як і придбані за гроші, підлягають амортизації. Амортизація нараховується з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт введено в експлуатацію. Згідно з п. 21 П(С)БО 15 «Дохід» одночасно з нарахуванням амортизації необхідно [40]:

- визнати дохід пропорційно сумі нарахованого зносу;
- на суму визнаного доходу зменшити суму додаткового капіталу (в міру нарахування амортизації величина додаткового капіталу зменшуватиметься).

Необхідно зазначити, що сума визнаного доходу може відрізнятись від суми нарахованої амортизації. Така ситуація є типовою, якщо сума додаткового капіталу (справедлива вартість об'єкта ОЗ) не збігається з первісною вартістю через те, що до останньої включають й супутні витрати (витрати на транспортування, налагодження, установку, монтаж тощо).

Приклад. Підприємство безоплатно отримало від спонсорів об'єкт основних засобів –устаткування. Спеціально створена на підприємстві комісія визначила, що справедлива вартість цього об'єкта на момент отримання становить 42000,0 грн., а також встановила строк корисного використання для даного об'єкта у 6 років, ліквідаційна вартість об'єкта – 1600,0 грн. Витрати підприємства на доставку та монтаж об'єкта склали 6000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 1000,0 грн.).

В обліку цю операцію підприємство відображає так – табл. 6.4.

Таблиця 6.4

Облік безоплатно отриманого об'єкта ОЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано безоплатно отримане устаткування	152	424	42000
2	Отримано послуги з доставки та монтажу	152	685	5000
3	Відображено податковий кредит за отриманими послугами	685	641	1000
4	Оплачено послуги доставки та монтажу	685	311	6000
5	Введено об'єкт в експлуатацію	106	152	47000
6	Нараховано амортизацію в наступному місяці після введення в експлуатацію ((42000 + 5000 – 1600) : 6 років) : 12 місяців	23, 91, 92, 93, 94	131	630,6
7	Відображено дохід від безоплатно отриманого об'єкта ОЗ у сумі пропорційної амортизації	424	745	563,52*

* Пропорція справедливої вартості до первісної вартості: $42000 : 47000 = 0,878048$. Сума доходу, пропорційна сумі амортизації: $630,6 \text{ грн.} \times 0,893617 = 563,52 \text{ грн.}$

4. Амортизація основних засобів. Методи амортизації для різних груп об'єктів необоротних активів.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (п.п. 22-30 ПСБУ 7). Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством / установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) з **місяця наступного** за введенням в експлуатацію, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [48].

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Вартість, що амортизується – це первісна вартість необоротного активу за вирахуванням його 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).

Поняття «амортизація» відрізняється від поняття «знос».

Знос (накопичена амортизація) – це втрата вартості та корисності об'єкта необоротних активів, його знецінення внаслідок спрацювання, техніко-економічного старіння та інших внутрішніх і зовнішніх умов, що впливають на втрату об'єктом своєї відновної вартості. Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Знос буває моральним та фізичним [48].

Для нарахування амортизації в бухгалтерському обліку використовують **рахунок 13 «Знос необоротних активів (амортизація)»**. Субрахунки застосовують в залежності від об'єкта, який підлягає амортизації:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
- 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

Строк корисного використання. Для коректного розрахунку сум амортизаційних відрахувань необхідно правильно визначити строк корисного використання активу. Також від установленого строку залежить сама можливість визнання активу як об'єкта основних засобів.

Об'єктом ОЗ у бухгалтерському обліку може бути визнано актив, очікуваний строк корисного використання якого **перевищує 1 рік** (або операційний цикл, якщо він більше року). Якщо ж матеріальний актив очікується використовувати протягом 1 року (або операційного циклу, якщо він більше року), то його не відносять до складу основних засобів та не нараховують відповідно амортизацію.

Згідно з п. 23 П(С)БО 7 об'єкти ОЗ, зараховані на баланс підприємства, підлягають амортизації протягом строку їх корисного використання. Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів відповідно до п. 4 П(С)БО 7 – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) [48]. Строк корисного використання визначається підприємством **самостійно**.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) основних засобів необхідно орієнтуватися на умови, зазначені в п. 24 П(С)БО 7:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

При цьому в бухгалтерському обліку на відміну від податкового, не існує ні мінімальних, ні максимальних строків корисного використання ОЗ.

Для **основних засобів (рах. 10)** та деяких інших груп необоротних активів в бухгалтерському обліку передбачено **п'ять методів амортизації** згідно з п. 26 П(С)БО 7:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Підприємство **самостійно обирає** найбільш прийнятний метод нарахування амортизації з огляду на особливості технологічного процесу, організації виробництва, умови роботи задля ефективного розподілу вартості основних засобів протягом строку їх корисного використання. Свій вибір підприємство фіксує у наказі про **облікову політику**. Метод нарахування амортизації згідно з п.п. 24 і 28 П(С)БО 7 підприємство встановлює для кожного конкретного об'єкта ОЗ.

Прямолінійний метод амортизації, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Цей метод відрізняється простою схемою розрахунків – вартість об'єкта основних засобів списується рівними частинами протягом усього строку його експлуатації за формулою 6.1:

$$A_{m_{\text{рік}}} = \frac{AB}{СКВ} = \frac{ПВ - ЛВ}{СКВ}, \quad (6.1)$$

$A_{m_{\text{рік}}}$ – амортизаційні відрахування за рік, грн;

AB – вартість, що амортизується, грн;

$СКВ$ – строк корисного використання об'єкта ОЗ, роки;

$ПВ$ – первісна вартість об'єкту, що амортизується, грн;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ, грн.

Метод застосовують для тих об'єктів основних засобів, які протягом всього строку експлуатації виконують приблизно постійний обсяг робіт.

Недоліками даного методу є, що він не враховує:

- моральний знос об'єкта,

МОДУЛЬ 2

- виробничу потужність основних засобів у різні роки експлуатації,
- збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації основного засобу.

Приклад. Підприємство придбало виробниче устаткування первісною вартістю 330000,0 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1600000 од. Ліквідаційна вартість устаткування після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 10000,0 грн. Очікуваний строк корисного використання складає 4 роки.

Спираючись на формулу 6.1, розрахуємо амортизацію за рік:

$$AM_{рік} = (330000 - 10000) : 4 = 80000 \text{ грн.}$$

Амортизаційні відрахування за місяць ($AM_{міс}$) складуть:

$$AM_{міс} = 80000 : 12 = 6666,67 \text{ грн.}$$

Нарахування амортизації протягом 4 років відобразимо у вигляді табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Розрахунок амортизації за прямолінійним методом

Рік	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	80000	80000	250000
2	80000	160000	170000
3	80000	240000	90000
4	80000	320000	10000

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається за формулою 6.2:

$$Am_{рік} = ZB(ПВ) \times Na_{річ}, \quad (6.2)$$

де ZB – залишкова вартість об'єкта ОЗ (первісна вартість за вирахуванням зносу за період експлуатації);

$Na_{річ}$ – річна норма амортизації, яка розраховується за формулою 6.3:

$$Na_{річ} = 1 - \sqrt[4]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \times 100\%, \quad (6.3)$$

Отже, використовуючи умову попереднього прикладу та формулу 6.3 розрахуємо річну норму амортизації:

$$1 - \sqrt[4]{\frac{10000}{330000}} \sqrt{\frac{10000}{330000}} \times 100\% = 58,28\% .$$

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання об'єкта ОЗ буде мати вигляд табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Розрахунок амортизації за методом зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	330000×58,28%	192324	192324	137676
2	137676×58,28%	80238	272562	57438
3	57438×58,28%	33475	306037	23963
4	-	13963	320000	10000

Сума амортизаційних відрахувань за останній рік експлуатації об'єкта визначається як різниця між залишковою вартістю об'єкта на початок останнього року експлуатації та його ліквідаційною вартістю. Амортизаційні відрахування за 4-й рік = 23 963 – 10 000 = 13 963 грн.

Сума амортизації за місяць визначається діленням річної суми амортизації на 12 (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Розрахунок амортизації за місяць, грн

Рік		Розрахунок		Амортизація за міс., грн
1-й рік експлуатації	=	192 324 : 12	=	16 027
2-й рік експлуатації	=	80 238 : 12	=	6 687
3-й рік експлуатації	=	33 475 : 12	=	2 790
4-й рік експлуатації	=	13 963 : 12	=	1 164

Сутність прискорених методів полягає в тому, що на початку експлуатації ОЗ суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані наприкінці строку служби. Використовуючи ці методи, виходять із того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно, поки вони ще нові і мають високу продуктивність. Згодом витрати на ремонти збільшуються і наприкінці строку експлуатації об'єкта вони є набагато вищими, ніж на початку. Це призводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизаційні відрахування залишаються практично постійними протягом ряду років. Прискорені методи амортизації доцільно використовувати для об'єктів ОЗ, які швидко морально застарівають, або у міру старіння яких значно збільшуються витрати на їх ремонт та технічне обслуговування (транспортні засоби, комп'ютери).

Метод прискореного зменшення залишкової вартості. За даним методом ліквідаційна вартість об'єкта не враховується.

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості ($ЗВ$) об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації ($ПВ$) та річної норми амортизації (N_a).

Річну суму амортизації розраховують за формулою 6.3:

$$A_{m_{рік}} = ЗВ(ПВ) \times N_a_{річ} \times 2. \quad (6.3)$$

МОДУЛЬ 2

Річна норма амортизації за даним методом визначається діленням 100% на кількість років корисного використання об'єкта ОЗ і подвоюється.

У нашому прикладі річна норма амортизації устаткування складає:
 $100\% : 4 \text{ роки} = 25\%$.

Розрахунок для кожного року амортизації представлений у табл. 6.8.

Таблиця 6.8

Розрахунок амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	$330\,000 \times 25\% \times 2$	165 000	165 000	165 000
2	$165\,000 \times 25\% \times 2$	82 500	247 500	82 500
3	$82\,500 \times 25\% \times 2$	41 250	288 750	41 250
4	-	41 250	330 000	0

Як видно з табл. 6.8, подвоєна річна норма амортизації завжди застосовувалася до залишкової вартості попереднього року. Сума амортизації зменшується з року в рік. Амортизація останнього року обмежена сумою, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної, яка за даного методу завжди дорівнює нулю. Сума амортизації за місяць визначається діленням річної суми амортизації на 12 (табл. 6.9).

Таблиця 6.9

Розрахунок амортизації за місяць

Рік		Розрахунок		Амортизація за місяць, грн
1-й рік експлуатації	=	$165\,000 : 12$	=	13 750
2-й рік експлуатації	=	$82\,500 : 12$	=	6 875
3-й рік експлуатації	=	$41\,250 : 12$	=	3 437
4-й рік експлуатації	=	$41\,250 : 12$	=	3 437

Кумулятивний метод. Цей метод ще називають методом списання вартості за сумою чисел років. Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (формула 6.4):

$$Am_{\text{рік}} = AB \times K_{\text{к}}, \quad (6.4)$$

де $K_{\text{к}}$ – кумулятивний коефіцієнт.

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

У нашому прикладі строк корисного використання об'єкта дорівнює 4 роки. Тоді сума років дорівнює 10 (4+3+2+1).

Розрахунок річних амортизаційних відрахувань зведено у табл. 6.10.

Таблиця 6.10

Розрахунок амортизації за кумулятивним методом

Рік	Розрахунок	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	$4/10 \times 320\,000$	128 000	128 000	202 000
2	$3/10 \times 320\,000$	96 000	224 000	106 000
3	$2/10 \times 320\,000$	64 000	288 000	42 000
4	$1/10 \times 320\,000$	32 000	320 000	10 000

Найбільша сума амортизації нараховується у 1-й рік, а потім вона зменшується з року в рік, а залишкова вартість зменшується поки не досягне ліквідаційної вартості. Сума амортизації за місяць визначається діленням річної суми амортизації на 12 (табл. 6.11).

Таблиця 6.11

Розрахунок амортизації за місяць

Рік		Розрахунок		Амортизація за місяць, грн
1-й рік експлуатації	=	$128\,000 / 12$	=	10 667
2-й рік експлуатації	=	$96\,000 / 12$	=	8 000
3-й рік експлуатації	=	$64\,000 / 12$	=	5 333
4-й рік експлуатації	=	$32\,000 / 12$	=	2 667

Виробничий метод нарахування амортизації. За цим методом сума амортизації за місяць визначається за формулою 6.5:

$$A_{m_{\text{міс}}} = OB_{\phi} \times BSA, \quad (6.5)$$

де OB_{ϕ} – фактичний обсяг виробленої продукції за місяць, од;

BSA – виробнича ставка амортизації, грн/од., яка обчислюється діленням вартості, яка амортизується (AB), на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ:

$$BSA = \frac{AB}{OB_p}, \quad (6.6)$$

OB_p – загальний очікуваний обсяг виробництва, од.

Спираючись на формулу 6.5, розрахуємо виробничу ставку амортизації:
 $(330\,000 - 10\,000) : 1600000 = 0,2$ грн./од.

У табл. 6.12 наведено розрахунок амортизаційних відрахувань за рік. Для розрахунку амортизаційних відрахувань за місяць використовують дані про фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць.

МОДУЛЬ 2

Таблиця 6.12

Розрахунок амортизації за виробничим методом

Рік	Фактичний обсяг виробва, од	Амортизаційні відрахування, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	320 000	$320\,000 \times 0,2 = 64\,000$	64 000	266 000
2	400 000	$400\,000 \times 0,2 = 80\,000$	144 000	186 000
3	350 000	$350\,000 \times 0,2 = 70\,000$	214 000	116 000
4	280 000	$280\,000 \times 0,2 = 56\,000$	270 000	60 000
5	250 000	$250\,000 \times 0,2 = 50\,000$	320 000	10 000

Виробничий метод нарахування амортизації доцільно використовувати для ОЗ, знос яких в основному залежить від інтенсивності їх використання, або для ОЗ, які можуть самостійно виконувати визначений обсяг робіт.

Нарахування амортизації провадиться щомісяця та супроводжується **збільшенням витрат періоду** за дебетом відповідних рахунків (субрахунків) в залежності від призначення та використання об'єкту ОЗ (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

Облік амортизації основних засобів

Зміст	Дебет	Кредит
Нарахована амортизація (знос) основних засобів:	831 «Амортизація основних засобів»	131 «Знос ОЗ»
А) об'єктів виробничого призначення	23 «Виробництво»	831 «Амортизація основних засобів»
Б) загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	
В) об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
Г) об'єктів, що забезпечують збут продукції, товарів, тощо	93 «Витрати на збут»	
Д) об'єктів, що використовуються для досліджень і розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	
Е) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	

складено за даними: [28].

Зміна методу амортизації. Якщо з будь-якої причини хоча б одна з умов (очікуваний спосіб одержання економічних вигод від використання ОЗ; потужність або продуктивність; фізичний та моральний знос, тощо) змінюється, підприємство має право **переглянути раніше обраний метод** нарахування

амортизації об'єкта ОЗ. У такому разі річну (місячну) суму амортизації після зміни методу нарахування визначають виходячи з нового методу з місяця, що настає за місяцем таких змін (п. 28 П(С)БО 7 і п. 26 Методрекомендацій № 561).

При цьому базою для розрахунку нової суми амортизаційних відрахувань слугує залишкова вартість об'єкта ОЗ на початок місяця, що настає за місяцем змін. Така вартість слугує первісною вартістю об'єкта ОЗ.

На практиці зміну методу амортизації відображають як зміну облікових оцінок. Під **обліковою оцінкою** п. 3 П(С)БО 6 розуміють попередню оцінку, яку підприємство використовує, щоб розподілити доходи і витрати між відповідними звітними періодами. Зважаючи на те, що облікову оцінку можна переглядати, зміни облікових оцінок (методу амортизації) не зумовлюють ретроспективного перерахунку показників фінансової звітності за минулі звітні періоди. Цю зміну відображають перспективно, тобто відповідно в поточному та подальших звітних періодах (п. 8 П(С)БО 6). Отже змінивши метод нарахування амортизації, перераховувати раніше нараховану амортизацію в попередніх звітних періодах підприємству не потрібно.

Актуальний приклад зміни облікової оцінки – перехід підприємства від виробничого методу амортизації основних засобів на будь-який інший метод, перелічений у п. 26 П(С)БО 7.

Приклад. Підприємство в серпні 2014 р. придбало об'єкт основних засобів – автомобіль, первісна вартість якого становить 160000 грн. Автомобіль введено в експлуатацію у вересні 2015 р.

Його ліквідаційну вартість визначили на рівні 10000 грн. Очікуваний строк корисного використання автомобіля – 10 років. Згідно з технічними характеристиками транспортного засобу його нормативний пробіг до списання – 500000 км.

При зарахуванні автомобіля на баланс обрано виробничий метод нарахування амортизації. З 01.01.2015 р. керівництвом прийнято рішення відмовитися у бухгалтерському обліку від виробничого методу нарахування амортизації, оскільки він заборонений Податковим кодексом України. Для зближення порядку нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку метод амортизації замінили на прямолінійний.

Перш, за все необхідно розрахувати виробничу ставку амортизації при застосуванні виробничого методу за формулою 6.5:

$$(160000 - 10000) : 500000 = 0,3 \text{ грн./км.}$$

Дана ставка характеризує витрати з амортизації, які відносять на кожний км пробігу автомобіля.

Суму амортизаційних відрахувань за період розрахуємо в табл. 6.14.

Амортизувати автомобіль за новим (прямолінійним) методом підприємство починає з січня 2015 року і здійснює щомісяця протягом 116 місяців, що залишилися (10 років × 12 міс. – 4 міс.).

Розрахуємо суму амортизації після зміни виробничого методу амортизації об'єкта ОЗ на прямолінійний (табл. 6.15).

МОДУЛЬ 2

Таблиця 6.14

Розрахунок амортизації при застосуванні виробничого методу

Період експлуатації, міс.	Фактичний пробіг за місяць, км	Місячна сума амортизації, грн. (гр. 2×0,3)	Сума нарахованого зносу, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
1	2	3	4	5
Вересень 2014 р	2000	600	600	149400
Жовтень 2014 р	3000	900	1500	148500
Листопад 2014 р	2500	750	2250	147750
Грудень 2014 р	5000	1500	3750	146250

Таблиця 6.15

Розрахунок амортизації при застосуванні прямолінійного методу

Вартість, що амортизується, грн.	Сума амортизаційних відрахувань, грн.	
	річна	місячна
146250 = (150000 – 3750)	15129,36	1260,78 = 146250 : 116

Зміна строку корисного використання. В процесі експлуатації об'єкта основних засобів строк корисного використання **можна також змінити**. Таке право надає п. 25 П(С)БО 7 у разі зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта. А §51 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) 16 навіть зобов'язує проводити моніторинг строку корисного використання активу на кінець кожного фінансового року. І за результатами вирішувати, залишити строк, який визначили раніше, або все ж за необхідності змінити [35]. Наприклад, можна продовжити строк корисного використання об'єкта основних засобів, який уже повністю амортизовано, але ще цілком працездатний. Після продовження строку експлуатації такі об'єкти підлягають ремонту, покращенню або модернізації.

Для зміни строку корисного використання (експлуатації) основних засобів необхідне відповідне рішення спеціально створеної на підприємстві комісії. Новий строк корисного використання закріплюють розпорядчим документом (наказом). При цьому перегляд строків корисного використання основних засобів для цілей бухгалтерському обліку є **змінною обліковою оцінкою** (п. 8 П(С)БО 6 і п.п. «г» п. 32 МСБО 16), тому не зумовлює перерахунку сум уже нарахованої «минулої» бухгалтерської амортизації [35]. Як вже було зазначено, така зміна строку є перспективною (а не ретроспективно).

Амортизувати ОЗ з урахуванням нового строку починають з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання (п. 25 П(С)БО 7).

Приклад. Підприємство в лютому 20XX р. придбало та ввело в експлуатацію обладнання первісною вартістю 24000,0 грн. (у т.ч. ПДВ).

Строк корисного використання обладнання в бухгалтерії встановлено 5 років. Ліквідаційна вартість – 2000,0 грн. У наказі про облікову політику передбачено прямолінійний метод амортизації. Ураховуючи умови експлуатації обладнання, а також економічні вигоди, реальний строк його корисного використання становить 3 роки. У серпні 20XX р. підприємство прийняло рішення зменшити строк експлуатації об'єкта до реального.

Місячна амортизація обладнання з березня 20XX року по серпень 20XX року (включно) становить: $(20000 - 2000) : (5 \text{ років} \times 12 \text{ міс.}) = 300 \text{ грн.}$

На кінець місяця зміни строку використання залишкова вартість ОЗ становить: $(20000 - 2000 - (300 \times 6 \text{ міс.})) = 16200 \text{ грн.}$

Амортизуватися об'єкт з урахуванням нового строку підприємство буде ще 30 місяців. Тому починаючи з вересня 20XX року місячна сума амортизації складе: $16200 : 30 \text{ міс.} = 540 \text{ грн.}$

Амортизація інших необоротних матеріальних активів. На підставі п. 27 ПБ(С)О 7 амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується з використанням 2-х загальних методів: прямолінійного або виробничого методу. Крім того, амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися двома специфічними методами [46]:

1) 50% на 50% – в першому місяці використання об'єктів у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

2) або 100% – в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості. Один з найпривабливіших методів амортизації МНМА.

Для відображення накопиченого зносу інших необоротних матеріальних активів Планом рахунків передбачений субрахунок **132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»**. Сума амортизації включається до витрат в залежності від цілей використання МНМА.

Приклад. Підприємство придбало ксерокс вартістю 6600,0 грн (в т.ч. ПДВ – 1100,0 грн). Витрати на доставку – 90,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 15,0 грн.).

У бухгалтерському обліку вартісний критерій, що розмежовує ОЗ рахунок 10 та МНМА, що відображені на рахунку 112, встановлений на рівні 6000,0 грн. (табл. 6.16).

Таблиця 6.16

Амортизація МНМА

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Оприбутковано ксерокс	153	631	5500
2	Відображено податковий кредит	641/ПДВ	631	1100
3	Перераховано оплату постачальнику	631	311	6600
4	Відображено витрати на доставку	153	685	75
5	Відображено податковий кредит (у складі витрат на доставку)	641/ПДВ	685	15

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
6	Перераховано оплату за доставку	685	311	90
7	Передано об'єкт в експлуатацію	112	153	5575
8	Нараховано амортизацію за методом 100%	23, 91, 92, 93, 94	132	5575

5. Ремонтні / поліпшення власних основних засобів

Бухгалтерський облік витрат на ремонтні/поліпшення ОЗ регулює П(С)БО 7. Він залежить від того, на що спрямовано ремонтні заходи: на підтримку об'єкта в робочому стані чи на поліпшення, під яким розуміють збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта (рис. 6.3).



* В окремих випадках, передбачених п. 30 Методичних рекомендацій № 561, витрати на капітальний ремонт можуть визнаватися капітальними інвестиціями.

складено на основі: [48, 64, 110].

Рис. 6.3. Облік ремонтів / поліпшень ОЗ

Керівник підприємства приймає рішення про характер та ознаки ремонтних робіт, тобто на що вони спрямовані: на підтримку чи поліпшення з огляду на ситуацію, що склалася та істотності таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій № 561 [64]). Як правило, технічний висновок про спрямованість проведених заходів керівнику надає фахівець відповідного профілю (головний інженер, начальник цеху, інша компетентна особа).

Отже підприємство **самостійно** визначає, на що спрямовано роботи:

– на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція), що призведе в майбутньому до збільшення економічних вигод. Ознаками поліпшень може вважатися збільшення очікуваного строку корисного використання об'єкта, збільшення кількості та якості продукції (робіт, послуг), що випускаються таким об'єктом ОЗ,

– чи на підтримку об'єкта у придатному для використання стані (відновлення працездатності об'єкта) та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Отже проведені роботи не сприяли підвищенню функціональності об'єкта ОЗ та не змінили його первинні характеристики. По суті, результатом є відновлення робочого стану об'єкта, а не поліпшення його якісних і кількісних характеристик.

Прикладами поліпшень у п. 31 Методичних рекомендацій № 561 названі [64]:

а) модифікація, модернізація об'єкта ОЗ з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин обладнання для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) упровадження ефективнішого технологічного процесу, який дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшує кількість місць (площа) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) або умови їх виконання.

Ремонти /поліпшення, що здійснюються, обов'язково **документально оформлюють**. Прийняття закінчених робіт з ремонту (поточного, капітального) або поліпшення основних засобів обов'язково оформлюють актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2 (п. 28 Методичних рекомендацій № 561). Акт, підписаний працівником підприємства, уповноваженим на приймання основних засобів, і представником ремонтної служби підприємства, що виконала ремонт або поліпшення, передають до бухгалтерії. Після цього акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства, організації або уповноваженими на те особами. Якщо ремонт/поліпшення виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконало поліпшення або ремонт.

Обов'язково відомості про ремонти/ поліпшення вносять до **інвентарних карток** обліку основних засобів типової форми № ОЗ-6. А у разі поліпшень ОЗ

до техпаспортів, інвентарних карток та інших реєстрів аналітичного обліку заносять дані про змінені техніко-економічні характеристики об'єктів – вартості, потужності, площі тощо (п. 33 Методрекомедацій № 561).

Крім того, П(С)БО 7 регламентує припинення нарахування амортизації на період поліпшень основних засобів, якщо такі заходи не завершені в межах одного місяця або здійснюються на стику місяців, наприклад, охоплюють кінець одного місяця і початок наступного. Якщо з ремонтними роботами впоралися протягом місяця, то нарахування амортизації не припиняють.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта ОЗ, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Підхід до припинення нарахування амортизації у міжнародній практиці дещо простіший. Міжнародні стандарти не вимагають припинити амортизацію на час ремонтів /поліпшень ОЗ. У §55 МСБО 16 «Основні засоби» зазначені такі випадки припинення амортизації (припиняють амортизувати актив тільки на одну з двох дат, яка відбувається раніше) [35]:

- на дату, з якою актив класифікують як такий, що утримується для продажу (або включають до ліквідаційної групи, що класифікується як утримувана для продажу) або
- на дату, з якою припиняють визнавати актив.

Проте амортизацію не припиняють, якщо актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизовано повністю (§ 55). Тож, підприємства, які ведуть облік та складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, продовжують амортизувати ОЗ і при поліпшеннях [35].

6. Дооцінка-уцінка основних засобів

Переоцінка – це зміна оцінки або нова оцінка вартості товарів, майна, запасів та інше. Її проводять, щоб порівняти залишкову вартість ОЗ з ринковою (або справедливою, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов). Адже у міру експлуатації вартість ОЗ, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, може не відповідати реальній вартості. Проводиться переоцінка, якщо відмінність залишкової від справедливої вартості на дату балансу є **істотною** (п. 16 П(С)БО 7). При цьому поріг істотності має бути **зафіксовано в наказі про облікову політику**. Методичні рекомендації № 635 (п. п. 2.20.1) і Методичні рекомендації № 561 (п. 34) як кількісний **критерій істотності** для цілей переоцінки пропонують прийняти величину, що дорівнює 1% чистого прибутку

(збитку) підприємства або 10% відхилення залишкової від справедливої вартості активу. При цьому критерій істотності може бути встановлений як окремо **щодо кожної групи ОЗ**, так і **один для всіх ОЗ** [64].

При цьому згідно з П(С)БО 7 до первісної вартості відноситься не тільки вартість ОЗ, що сплачена постачальнику, але й інші витрати. Такий нюанс потрібно враховувати при порівнянні ринкової вартості ОЗ з залишковою.

При проведенні переоцінки ОЗ залучають професійну оцінку майна. Проведення оцінки майна є обов'язковим при проведенні переоцінки ОЗ згідно ч. 2 ст. 7 Закону України № 2658 [15]. Переоцінка ОЗ для цілей бухгалтерського обліку може здійснюватися тільки суб'єктами оціночної діяльності. За наслідками експертної оцінки складається **звіт про оцінку**, примірник якого видається замовнику (п. 61 Національного стандарту №1).

Переоцінка передбачає дві різні процедури: **дооцінку та уцінку**. Дооцінка – збільшення вартості активів, а уцінка – зменшення. Порядок проведення дооцінки й уцінки загалом однаковий, проте по-різному відображають їх результати у бухгалтерському обліку.

Переоцінка є **добровільною**. Але якщо ухвалено рішення про переоцінку вартості необоротних активів, то необхідно переоцінювати всі об'єкти групи, до якої належить пропонований до переоцінки об'єкт (тобто всі об'єкти ОЗ групи незалежно від того, наскільки їх залишкова вартість відрізняється від справедливої). Надалі необхідно буде стежити за тим, щоб на дату балансу залишкова вартість об'єктів суттєво не відрізнялася від справедливої, та в разі потреби регулярно проводити подальшу переоцінку (п.16 П(С) БО 7) .

Переоцінку здійснюють за наказом керівника. Після того, як переоцінку проведено, треба обов'язково внести інформацію про нову вартість і підстави переоцінки до облікових регістрів: інвентарних карток переоцінених об'єктів, щоб надалі правильно їх обліковувати і нараховувати амортизацію; всі відомості щодо змін первісної вартості та суми зносу мають бути згруповані також в Книзі обліку основних засобів.

В бухгалтерському обліку дооцінка відображається у складі власного капіталу на субрахунку **411 «Капітал у дооцінки»**. Надалі сума капіталу зменшується у випадках [48]:

- **уцінки або зменшення корисності** переоціненого активу (за рахунок зменшення вартості таких засобів);
- **вибуття** переоціненого основного засобу (сума залишку дооцінок, переводиться до складу нерозподіленого прибутку).

Також підприємство може прийняти рішення про щомісячне (щоквартальне, щорічне) списання дооцінок на нерозподілений прибуток, **пропорційно нарахованій амортизації**. Рішення про те, яким чином буде списуватися дооцінка (регулярно пропорційно нарахованій амортизації або тільки при вибутті) повинно закріплюватися в наказі про облікову політику.

Переоцінену первісну вартість та суму зносу ОЗ визначають множенням первісної вартості і зносу об'єкта ОЗ на індекс переоцінки (п.17 П(С)БО 7).

МОДУЛЬ 2

Індекс переоцінки розраховують за формулою 6.7:

$$I_n = V_c/V_z, \quad (6.7)$$

де I_n – індекс переоцінки;

V_c – справедлива вартість об'єкта ОЗ, грн;

V_z – залишкова вартість об'єкта ОЗ, грн.

Бухгалтерський облік переоцінки представлено в табл. 6.17 .

Таблиця 6.17

Варіанти проведення переоцінки

<i>Уцінка об'єктів основних засобів</i>	<i>Дооцінка об'єктів основних засобів</i>
Суму першої уцінки відображають у складі витрат поточного періоду (п. 19 П(С)БО 7). Роблять такі записи: Дт 975 – Кт 10(на суму уцінку залишкової вартості об'єкта); Дт 131 – Кт 10 (на суму уцінки зносу)	Сума першої дооцінки збільшує капітал у дооцінках (п. 17 П(С)БО 7). Роблять такі записи: Дт 10 – Кт 411 (на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта); Дт 10–Кт 131(на суму дооцінки зносу)
У такому ж порядку відображають результати всіх подальших дооцінок /уцінок, тобто при дооцінці вже раніше дооцінених об'єктів або при уцінці раніше уцінених об'єктів.	
<i>Уцінка раніше дооцінених ОЗ</i>	<i>Дооцінка раніше уцінених ОЗ</i>
Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок. Суму чергової (останньої) оцінки у межах перевищення спрямовують на зменшення капіталу в дооцінках. Різницю включають до витрат звітного періоду . Робляться такі записи: Дт 411 – Кт 10 – на суму уцінки залишкової вартості (у межах суми попередніх дооцінок); Дт 975 – Кт 10 – на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта на попередніми дооцінками цього об'єкта; Дт 131 – Кт 10 – на суму уцінки зносу об'єкта.	Перевищення суми попередніх уцінок об'єкта над сумою попередніх дооцінок. Суму чергової (останньої) оцінки у межах перевищення включають до складу доходів періоду Різницю спрямовують на збільшення капіталу в дооцінках Робляться такі записи: Дт 10 – Кт 746 – на суму дооцінки залишкової вартості (у межах попередніх уцінок, які були включені до складу витрат); Дт 10 – Кт 411 – на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, включених до складу витрат; Дт 10 – Кт 131 – на суму дооцінки зносу об'єкта.

складено на основі: [64, 70].

МНМА не підлягають переоцінці, оскільки амортизуються за «специфічними» методами, наведеними в п. 27 П(С)БО 7, а саме 100% при вводі в експлуатацію або 50% / 50% (50% – при вводі в експлуатацію, 50% – при виводі з експлуатації об'єкту ОЗ).

Приклад. Первісна вартість ноутбука становить 19000,0 грн., сума нарахованого зносу – 8500 грн., отже залишкова вартість – 10500,0 грн. (19000 – 8500). Справедлива вартість ноутбука – 4200,0 грн.

Індекс переоцінки – 0,4 (4200 : 10500).

У результаті переоцінена первісна вартість ноутбука – 7600,0 грн. (19000×0,4), а переоцінена сума зносу – 3400,0 грн. (8500 ×0,4).

Розрахунки та бухгалтерський облік надано в табл. 6.18.

Таблиця 6.18

Облік уцінки об'єкта основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Зменшено суму нарахованого зносу (8500,0 – 3400,0)	131	104	5100
2	Зменшено залишкову вартість ноутбука (10500,0 – 4200,0)	975	104	6300

Щодо уцінки раніше дооцінених ОЗ, то використовуючи умову прикладу попереднього, припустимо, що ноутбук раніше був дооцінений на суму, що дорівнює 1000 грн. Бухгалтерський облік уцінки раніше дооцінених ОЗ представлений в табл. 6.19.

Таблиця 6.19

Облік уцінки раніше до оціненого об'єкта основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Зменшено суму нарахованого зносу (8500,0 – 3400,0)	131	104	5100
2	Зменшено залишкову вартість ноутбука у межах попередньої дооцінки	411	104	1000
2	Відображено перевищення суми уцінки над сумою попередньої дооцінки	975	104	5300

Тепер розглянемо бухгалтерський облік процедури **дооцінки** (табл. 6.20).

Приклад. Первісна вартість автомобіля становить 150000,0 грн., сума нарахованого зносу – 80000,0 грн. Тож залишкова вартість – 70000,0 грн. (150000 – 80000). Справедлива вартість авто дорівнює 840000,0 грн.

Індекс переоцінки становить 1,2 (84000:70000).

Переоцінена первісна вартість автомобіля складе 180000,0 грн. (150000×1,2), а переоцінена сума зносу – 96000,0 грн. (80000×1,2).

МОДУЛЬ 2

Таблиця 6.20

Облік дооцінки об'єкта основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображено дооцінку суми нарахованого зносу авто (96000 – 80000)	105	131	16000
2	Відображено дооцінку залишкової вартості (84000 – 70000)	105	411	14000

Розглянемо інший випадок. Спираючись на умову попереднього прикладу, припустимо, що авто раніше був уцінений на суму, що дорівнює 5000 грн. Бухгалтерський облік дооцінки раніше уціненого авто – табл. 6.21.

Таблиця 6.21

Облік дооцінки раніше уціненого об'єкта основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображено дооцінку суми нарахованого зносу автомобіля	105	131	16000
2	Відображено дооцінку залишкової вартості авто в межах суми попередньої уцінки	105	746	5000
3	Відображено перевищення суми дооцінки над сумою попередньої уцінки (14000 – 5000)	105	411	9000

7. Вибуття основних засобів: особливості обліку та документального оформлення

1. **Продаж.** Найбільш розповсюдженим способом вибуття основних засобів з обліку підприємства є саме продаж. При реалізації основних засобів потрібно дотримуватися правил П(С)БО 7 та П(С)БО 27 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Зокрема, згідно з вимогами ПСБО 27 основні засоби, які за рішенням керівництва підприємства підлягають продажу, потрібно **перевезти зі складу ОЗ до необоротних активів, утримуваних для продажу**. Тобто основні засоби переводять до складу оборотних активів, після чого вони вже розглядаються як **товар**. В обліку такі ОЗ відображають на субрахунку **286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»**. Згідно з ПСБО 27 необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу, якщо:

- **економічні вигоди** очікується отримати **від їх продажу**, а не від використання за призначенням;
- вони **готові до продажу** в їх теперішньому стані;

- їх продаж, як очікується, буде завершено **протягом року** з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають **звичайним умовам** продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має **високу ймовірність**, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено контракт про продаж [45].

Застосовувати норми П(С)БО 27 та переводити об'єкт на субрахунок 286 також треба, якщо підприємство раніше не утримувало об'єкт ОЗ з метою продажу, але з'явилися обставини, за якими буде раптово реалізований об'єкт.

Якщо об'єкти не реалізовано, і вони продовжують значитися в обліку на кожну дату балансу їх відображають за найменшою з двох вартостей – **балансовою або чистою реалізаційною** (п. 9 П(С)БО 27). За об'єктами ОЗ, переведеними до необоротних активів, утримуваних для продажу, амортизація в бухгалтерському обліку не нараховується (п. 6 П(С)БО 27).

У подальшому продаж основних засобів в обліку відображають як **продаж оборотних активів**. Дохід від продажу визначається за правилами п. 8 П(С)БО 15 [40]. Розглянемо реалізацію ОЗ на прикладі.

Приклад. Прийнято рішення про реалізацію автомобіля (105 рахунок), первісна вартість якого складає 79000,0 грн. Сума нарахованого зносу (сальдо рахунка 131) на кінець місяця, в якому об'єкт визнано утримуваним для продажу – 47000,0 грн. Автомобіль реалізують за 91800,0 грн.

Відобразимо господарські операції в табл. 6.22.

Залишкова вартість розраховується як різниця між первісною вартістю та накопиченим зносом (79000 – 47000 = 32000).

Таблиця 6.22

Бухгалтерський облік продажу основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано суму накопиченого зносу	131	105	47000
2	Переведено автомобіль до складу НА, утримуваних для продажу	286	105	32000
3	Надійшла оплата за автомобіль	311	681	91800
4	Відображене податкове зобов'язання	643	641/ПДВ	15300
5	Передано покупцю право власності на автомобіль	377	712	91800
6	Списано раніше відображений ПДВ	712	643	15300
7	Списано залишкову вартість проданого автомобіля на витрати	943	286	32000
8	Залік заборгованостей	681	377	91800

2. **Ліквідація.** Процес ліквідації починають з визначення причин, через які об'єкт є непридатним до подальшої експлуатації. Важливим також є обґрунтування, чому потрібно ліквідувати об'єкт, наприклад неможливе або недоцільне проведення ремонту.

За **наказом** керівника створюється **постійно діюча комісія**. До її складу можуть входити: інженер, заступник керівника, начальник відповідного підрозділу, головний бухгалтер, особа, на яку покладено відповідальність за збереження. Створена комісія здійснює огляд об'єкта, встановлює його непридатність до відновлення та подальшого використання, визначає доцільність використання (реалізацію) окремих деталей та матеріалів, отриманих від розбирання об'єкта.

Результати роботи комісії оформлюють **Актом списання основних засобів** (форма ОЗ-3) або **Актом списання транспортних засобів** (форма ОЗ 4). Форми цих первинних документів затверджено наказом Міністерства статистики № 352. В актах відображають результати ліквідації. Може бути наведена вартість отриманих матеріалів та деталей від розбирання об'єкта. Зазначені акти складають у 2-х примірниках. Далі вони підписуються членами комісії, головним бухгалтером і затверджуються керівником підприємства. Перший примірник передається до бухгалтерії. Другий – залишається в особи, відповідальної за зберігання ОЗ – є підставою для передачі на склад запасних частин після ліквідації, а також різних комплектуючих, складових.

До актів списання додають інвентарну картку обліку основних засобів (ф. ОЗ-6), в якій роблять запис про вибуття, а також вносять відмітки до опису інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. ОЗ-7), картки обліку основних засобів (ф. ОЗ-8), інвентарного списку основних засобів (ф. ОЗ-9).

У бухгалтерському обліку при списанні ОЗ керуються нормами П(С)БО 7. Відповідно до п. 33 зазначеного П(С)БО однією з причин вилучення об'єкта ОЗ зі складу активів є його невідповідність критеріям визнання активом.

З місяця наступного за місяцем виведення з експлуатації ОЗ припиняють амортизацію (п. 29 П(С)БО 7). На момент виведення об'єкта з експлуатації його первісна вартість (на рахунку 10 або 11) складається з двох частин:

- балансової (залишкової) вартості;
- та суми накопиченого зносу (амортизації).

Ці дві частини вартості списують (видаляють) з рахунків 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Суму накопиченого зносу (амортизації) об'єкта ОЗ списують проводкою: **Дт 131 (132) – Кт 10 (11)**.

Залишкова вартість ліквідованих (списаних) основних засобів (необоротних активів) відносять до інших витрат згідно з п. 29 П(С)БО 16 та відображають на субрахунку **946 «Списання необоротних активів»**. При цьому необхідно зменшити залишкову вартість на суму нарахованої амортизації в останньому місяці списання, оскільки амортизація припиняється

тільки з наступного місяця за місяцем, в якому відбулося виведення з експлуатації. Списання залишкової вартості відображають проводкою:

Дт 976 – Кт 10 (11).

Тобто ліквідаційна вартість також потрапить до зазначених витрат. Витрати на ліквідацію (заробітна плата працівникам, єдиного соціального внеску в частині нарахувань, документально підтверджені послуги інших підрядників) також відносять до витрат і відображають на субрахунку 946.

Часткова ліквідація. Часткова ліквідація об'єкта ОЗ регламентується правилами бухгалтерського обліку, визначеними п. 14, 35 П(С)БО 7. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта. При цьому в цілому об'єкт може виконувати типові функції.

Первісна (переоцінена) вартість об'єкта ОЗ та його знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини. У такому разі первісна вартість визначається пропорційно якомусь параметру (площі приміщення, обсягу виробленої продукції, тощо).

Якщо часткова ліквідація ОЗ відбувається у зв'язку із заміною одного або декількох важливих компонентів, то в обліку, по-перше, відображають пропорційне зменшення залишкової вартості і зносу на суму вартості частини, яку замінено. По-друге, вартість нововстановленого компонента збільшує первісну вартість основного засобу (необоротного активу).

3. Амортизація «в нуль». ОЗ списуються з балансу в чітко визначених випадках: якщо вибувають внаслідок продажу, дарування, нестачі, ліквідації або з інших причин перестають відповідати критеріям визначення активу (п. 33 П(С)БО 7, п. 40 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів №561). Тому, якщо об'єкт ОЗ повністю «замортизований», це щ не є підставою його ліквідації. Варіантів, як діяти з таким об'єктом може бути декілька (рис. 6.4).

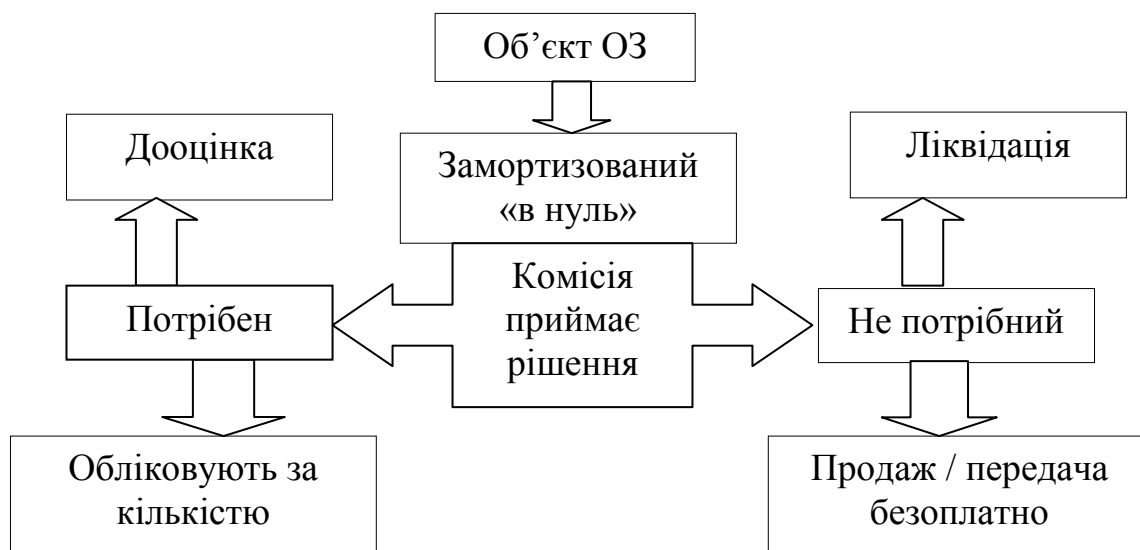


Рис. 6.4. Прийняття рішення щодо об'єкта ОЗ, залишкова вартість якого дорівнює «0»

Перш за все визначають подальшу придатність до експлуатації повністю «замортизованого» об'єкту ОЗ. Для цього залучають постійно діючу на підприємстві інвентаризаційну комісію, яка здійснює огляд об'єкту та виносить відповідне рішення. Підставою до подальшого використання «замортизованог» об'єкту є відповідність критерію визнання ОЗ активом (тобто використовується підприємством для отримання майбутніх економічних вигод).

Одним із варіантів **подальшої експлуатації** такого ОЗ є його дооцінка. Для цього згідно з п. 17 П(С)БО 7 необхідно до первісної вартості додати його справедливу вартість, а суму зносу залишити незмінною. Різниця між первісною і зносом буде залишковою вартістю. Обов'язково слід визначити ліквідаційну вартість такого об'єкту.

Суму дооцінки обов'язково включають до капіталу в дооцінках (власний капітал). Далі дані про переоцінку відображають в інвентарній картці обліку ОЗ (форми ОЗ-6), Книзі обліку ОЗ, Відомостях обліку необоротних активів і зносу.

Дооцінений об'єкт підлягає амортизації, а дооцінку пропорційно нарахованій амортизації списують до складу нерозподіленого прибутку проводкою Дт 411 – Кт 441. Обраний метод підприємство обов'язково фіксує в обліковій політиці. Крім того, підприємство може вести виключно кількісний облік за таким об'єктом.

Якщо підприємство прийняло рішення ліквідувати ОЗ та отримати якісь активи у вигляді ТМЦ, то воно має право дооцінити ОЗ із «нульовою» вартістю, яка потім буде віднесена до витрат при ліквідації.

Оприбуткування ТМЦ після ліквідації. За частини, комплектуючі та інші відходи, що залишилися після ліквідації ОЗ у розпорядженні підприємства, обов'язково мають бути зараховані на баланс за собівартістю. При цьому ця вартість залежить від того, як підприємство планує надалі використовувати зазначені ТМЦ. Вони прибуткуються на баланс за:

- чистою вартістю реалізації;
- або за вартістю можливого використання (якщо використання планується у межах господарської діяльності).

Якщо такі ТМЦ прибуткуються, то в бухгалтерському обліку відображають інший дохід (як це передбачено п. 44 Методичних рекомендацій №561): Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Розглянемо на прикладі облік ліквідації ОЗ (табл. 6.23).

Приклад. Підприємство має на балансі кондиціонер первісною вартістю 14000,0 грн (106 рахунок), сума накопиченого зносу – 12000,0 грн (131 рахунок). Кондиціонер зламався; ліквідаційна комісія визнала його подальшу експлуатацію неможливою. Прийнято рішення про ліквідацію об'єкта ОЗ. Витрати на ліквідацію – 250,0 грн (заробітна плата працівнику + ЄСВ). У результаті ліквідації оприбутковано ТМЦ на суму 400,0 грн. Пізніше зазначені ТМЦ реалізовано за 480,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 80,0 грн.).

Бухгалтерський облік ліквідації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано суму накопиченого зносу	131	106	12000
2	Віднесено на витрати залишкову вартість кондиціонера	976	106	2000
3	Відображено витрати на ліквідацію ОЗ	976	66,65	250
4	Оприбутковано ТМЦ при ліквідації	209	746	400
5	Реалізовано отримані ТМЦ	377	712	480
6	Нараховано податкові зобов'язання	712	641	80
7	Списано собівартість реалізованих ТМЦ	943	209	400
8	Отримано кошти від покупця ТМЦ	311	377	480

4. **Безоплатна передача.** Відповідно до ЦКУ до операцій з безоплатної передачі ОЗ мають застосовуватися норми гл. 55 «Дарування». Так, за договором дарування одна сторона (дарувальник) передає або зобов'язується передати в майбутньому іншій стороні (обдаровуваному) безоплатно майно (подарунок) у власність (ст. 17 ЦКУ). Тобто, перше, що необхідно зробити сторонам, – це укласти договір дарування.

Після укладання договору на підприємстві складають наказ про виведення з експлуатації об'єкта, що безоплатно передається. На підставі наказу керівника формують Акт приймання-передання (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою № ОЗ-1 (у 2-х примірниках – один залишається у сторони, яка передає, а другий – у сторони, яка приймає). Потім на підставі Акта вносять відповідні записи про вибуття об'єкта ОЗ до інвентарної картки.

Після того, як усі документи оформлено, в бухгалтерському обліку відображають вибуття об'єкта ОЗ. Операції з безоплатного передання необоротних активів не відносять до продажу, тому перед даруванням **переводити об'єкти** до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, **не має потреби**. Дохід за даної операції також **не виникає**. Згідно з п. 5 П(С)БО 15 дохід виникає під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу [40]. У зазначеному випадку не відбувається ні збільшення активів, ані зменшення зобов'язань.

Безоплатно передані об'єкти ОЗ виключають з активів, як того вимагають п. 33 П(С)БО 7 і п. 40 Методрекомендацій № 561. У свою чергу зменшення активів (за умови, що сума такого зменшення може бути достовірно оцінена) призводить до **збільшення витрат звітного періоду** (п. 6 П(С)БО 16). Тому при безпосередньому переданні об'єкта ОЗ його залишкова вартість списується з Кт рахунка 10 «Основні засоби» до Дт субрахунку **976 «Списання необоротних активів»** або **977 «Інші витрати діяльності»**.

МОДУЛЬ 2

Цю залишкову вартість беруть за даними на кінець місяця, в якому вибув об'єкт основних засобів. Знос відображають проводкою:

Дт 131, 132 – Кт 10, 11.

Якщо об'єкт ОЗ раніше дооцінювався (сума минулих дооцінок обліковувалась у складі капіталу в дооцінках – за Кт рахунку 411), то згідно з п. 21 П(С)БО 7 суму такої дооцінки слід включити до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках:

Дт 411 – Кт 441 «Прибуток нерозподілений».

Якщо безоплатно переданий об'єкт у минулому був отриманий також безоплатно, то в бухгалтерському обліку необхідною процедурою є списання в дохід залишку додаткового капіталу, сформованого при його безоплатному отриманні. У цьому випадку робиться запис:

Дт 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» – Кт 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів».

Після безоплатного передання об'єкта ОЗ припиняють нараховувати амортизацію з місяця, наступного за місяцем вибуття ОЗ. Наприклад, якщо об'єкт ОЗ передали у квітні, то припиняють нарахування амортизацію у травні.

ПДВ-нарахування. Безоплатне передання вимагає нарахування подвійних зобов'язань. ПДВ-зобов'язання виникають за операцією з «постачання» товарів у межах договору. При цьому для необоротних активів ПДВ нараховується на базу – **не нижче балансової (залишкової) вартості** на початок звітного періоду, в якому відбулося постачання.

Приклад. Підприємство в березні 20XX року безоплатно передало деревообробний верстат, первісна вартість якого – 160000,0 грн. Станом на 01.03.20XX балансова вартість верстата склала 27000,0 грн. А станом на 01.04.20XX – 25000,0 грн. Сума амортизації за березень склала 2000,0 грн., а загальна сума накопиченого зносу – 135000,0 грн. (табл. 6.24)

Таблиця 6.24

Бухгалтерський облік безоплатного передання основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Нараховано суму амортизації в березні на вартість безоплатно переданого об'єкта ОЗ	23	131	2000
2	Передано верстат у межах безоплатної передачі (підписано акт приймання-передачі)	976	104	25000
3	Списано суму нарахованого зносу	131	104	135000
4	Нараховано податкові зобов'язання за операцією постачання: $27000 \times 20\% = 5400$ грн	976	641/ПДВ	5400*

**ПДВ операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухобліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції.*

8. Бухгалтерський облік нематеріальних активів

Основні засади бухгалтерського обліку нематеріальних активів (НМА) регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». **Нематеріальні активи (НМА)** – активи, що не мають матеріальної форми, які на дату придбання є контрольованими підприємством унаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, спричинить до надходження економічних вигід у майбутньому.

МСБО 38 майбутні економічні вигоди, які надходять від НМА, визначає як дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання [34].

Для обліку НМА, відповідно до Інструкції № 291, призначено рахунок синтетичного обліку 12 «Нематеріальні активи», який на сьогодні має шість субрахунків, призначених для організації обліку НМА за відповідними групами, передбаченими п. 5 П(С)БО 8 (табл. 6.25).

Таблиця 6.25

Види нематеріальних активів та групи їх обліку

Субрах	Вид НМА	Приклади НМА
121	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
127	Інші НМА	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

складено на основі: [28, 44].

За Дт відповідних субрахунків рахунка 12 відображають придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА, які обліковуються за первісною вартістю, та суму дооцінки таких активів. За Кт – вибуття НМА внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від їх використання та суму уцінок. Для організації обліку витрат підприємства на придбання НМА або їх створення власними силами призначено **субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»** рахунка синтетичного обліку 15 «Капітальні інвестиції». За Дт цього субрахунка відображають збільшення визнаних витрат на придбання або створення НМА, за Кт – їх зменшення.

Визнання нематеріального активу. Відповідно до п. 6 П(С)БО 8, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображають у балансі, якщо є імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [44].

При цьому однією з важливих умов визнання НМА згідно з п. 4 П(С)БО 8, є те, що такий актив має бути ідентифікованим. Визначення ідентифікованого активу надано у МСБО 38 [34]. Відповідно до п. 12 цього стандарту актив є відповідним критерію ідентифікованості, якщо він:

- може бути **відокремлений**, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання для продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну індивідуально (окремо) чи разом з пов'язаним контрактом, активом чи зобов'язанням;
- або виникає внаслідок **договірних чи інших юридичних прав**, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань.

Згідно з п. 7 П(С)БО 8 у випадку, якщо нематеріальний актив отримано **унаслідок розробки**, то в балансі підприємства його слід відображати, якщо останнє має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення НМА до стану, придатного для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання НМА; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою НМА.

Якщо ж нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому НМА [44].

Зокрема, **не визнаються НМА**, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів;
- рекламу та просування продукції на ринку;

- створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [44].

Документальне оформлення руху НМА представлено в табл. 6.27.

Таблиця 6.27

Документи з руху нематеріальних активів

Назва та шифр	Мета застосування
Форма №НА-1 <i>Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА</i>	-для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Складається призначеною наказом керівника підприємства комісією в 1-му примірнику на кожний окремий об'єкт в момент введення НМА в господарський оборот
Форма №НА-2 <i>Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА</i>	-для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Відкривається в бухгалтерії на кожен об'єкт або групу об'єктів в 1-му примірнику.
Форма №НА-3 <i>Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА</i>	-для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА при їх списанні. Складається призначеною наказом керівника підприємства комісією у 2-х примірниках в момент вибуття об'єкта; один примірник передається у бухгалтерію, другий – залишається у матеріально відповідальній особі.
Форма №НА-4 <i>Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА</i>	-для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. Складається в 1-му примірнику окремо по кожному місцю перебування об'єктів та по кожній матеріально відповідальній особі.

складено на основі: [84].

МОДУЛЬ 2

Формування **первісної вартості** НМА залежить від способу надходження НМА на підприємство. Тому порядок формування первісної вартості об'єктів НМА такий самий, як і для ОЗ (табл. 6.1).

Приклад. Для цілей бухгалтерського обліку придбано програмне забезпечення (ПЗ) вартістю 4000 грн. В обліку його зараховано у склад НМА (згідно з класифікацією НМА відповідно до п. 5 П(С)БО 8 об'єкт включаємо до останньої групи 6 «Інші нематеріальні активи» і обліковуємо на однойменному субрахунку 127). В обліку операції відобразяться так, як зазначено в табл. 6.2б.

Таблиця 6.2б

Купівля ПЗ для використання за функціональним призначенням

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано програмне забезпечення	154	631	4000
2	Перераховано оплату за ПЗ постачальнику	631	311	4000
3	Введено ПЗ в експлуатацію	127	154	4000

ПДВ. Постачання примірників програмної продукції підпадають під **ПДВ-пільгу** (п. 261 підрозд. 2 розд. XX ПКУ), тобто звільняються від ПДВ. Тому в цьому випадку ПЗ-постачальники ПДВ не нараховують (у тому числі при постачаннях ПЗ через Інтернет).

Строк корисного використання підприємство встановлює самостійно під час визнання об'єкту НМА активом (тобто при зарахуванні на баланс) згідно з п.п. 25-26 П(С)БО 8 [44]. На відміну від правил, що стосуються об'єктів основних засобів, термін корисного використання НМА та методи його амортизації мають переглядатися в кінці звітнього року, якщо (п. 31 П(С)БО 8):

- в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу;
- або можливі зміни умов отримання майбутніх економічних вигід.

Визначаючи строк корисної експлуатації НМА, слід брати до уваги багато чинників, зокрема: а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом; б) життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб; в) технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу; г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів від цього активу тощо (п. 90 МСБО 38).

Відповідно до МСБО 38 строк корисної експлуатації НМА може бути дуже довгим і навіть **невизначеним**. При цьому невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації НМА на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку. До НМА з **невизначеним**

строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення коштів (або їх еквівалентів) від використання таких НМА. І наприкінці кожного року вони підлягають оцінці на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання. Якщо такі ознаки відсутні, підприємство встановлює строк корисного використання таких НМА [44].

Амортизація НМА. Порядок та принципи нарахування амортизації НМА дуже схожі з тими, що виконуються щодо ОЗ. Для НМА застосовуються ті ж самі методи амортизації, що і для ОЗ (п'ять загальних методів згідно з п. 7 П(С)БО 7). Найбільш поширеним серед яких є прямолінійний. Крім того, у разі якщо умови отримання майбутніх економічних вигід щодо експлуатації НМА визначити неможливо, також встановлюється прямолінійний метод амортизації. Особливістю методики нарахування амортизації НМА є те, що за загальними правилами ліквідаційна вартість прирівнюється **до нуля**.

Проте, з цього правила є **два винятки**. Ліквідаційна вартість об'єкта може бути достовірно визначена, якщо:

- 1) існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- 2) ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [44].

Амортизації підлягають лише ті об'єкти НМА, щодо яких підприємством установлені та зафіксовані у розпорядчому акті (наказі) строки корисного використання. Якщо підприємством не встановлено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання НМА, їх відносять до активів з невизначеним строком корисного використання. І вони не підлягають амортизації. В кінці кожного року за відсутності таких ознак підприємство встановлює строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Синтетичний облік нарахування амортизації НМА ведеться за кредитом субрахунка **133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»**.

Переоцінка, списання і вибуття НМА. Згідно з п. 19 П(С)БО 8 підприємство має право на проведення переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу лише тих НМА, щодо яких є активний ринок. При цьому Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» висуває вимоги щодо обов'язкової оцінки тільки ОЗ. Тому переоцінка НМА за встановленими процедурами за відсутності активного ринку НМА є дуже складною та дорогою.

Як і під час переоцінки ОЗ, у разі переоцінки окремого об'єкта НМА слід переоцінювати **всі інші активи групи**, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Відповідно до п. 34 П(С)БО 8, НМА списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання

МОДУЛЬ 2

підприємством надалі економічних вигід від його використання. У разі продажу об'єкта НМА, порядок обліку визначатиметься на підставі П(С)БО 27.

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Поняття необоротних активів підприємства, їх структура.
2. Облік придбаної нерухомості на підприємстві.
3. Поняття капітальних інвестицій та механізм капіталізації в бухгалтерському обліку.
4. Способи надходження необоротних активів на підприємство.
5. Поняття та класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.
6. Види оцінок основних засобів.
7. Порядок формування первісної вартості основних засобів в залежності від способу надходження об'єктів на підприємство.
8. Відображення вартості основних засобів у фінансовій звітності.
9. Облік руху основних засобів підприємства.
10. Поняття і оцінка нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8.
11. Відображення вартості нематеріальних активів у фінансовій звітності
12. Облік руху нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку.
13. Облік амортизації необоротних активів на підприємстві.
14. Порядок та методи амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112).
15. Порядок та методи амортизації основних засобів (рахунок 10).
16. Порядок та методи амортизації нематеріальних активів.
17. Облік ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних засобів.
18. Документальне оформлення ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних засобів.
19. Переоцінка основних засобів: поняття та порядок проведення.
20. Облік вибуття основних засобів на підприємстві.
21. Необоротні активи, утримувані для продажу: поняття та призначення.

Завдання 1.

Мета завдання – засвоєння порядку амортизації основних засобів.

Задача: розрахувати місячну амортизацію профілю та суму зносу на 01.03.16, якщо підприємство для нарахування амортизації обрало прямолінійний метод.

Підприємство придбало лінію виробництва профілю вартістю 285700,0. Лінію змонтували і ввели в експлуатацію 02.10.2015. Підприємство встановило термін корисного використання для цього об'єкта основних засобів в 3 роки, ліквідаційну вартість – 75 700,0. У січні 2016 року лінію модернізували протягом місяця (без виведення з експлуатації), що дозволило збільшити термін корисного використання на 1 рік (без зміни ліквідаційної вартості). Вартість модернізації – 50800,0 грн.

Завдання 2.

Мета завдання – засвоєння порядку відображення в бухгалтерському обліку продажу малоцінного необоротного активу.

Задача: скласти бухгалтерські проводки за наданими господарськими операціями з продажу принтера (табл. 6.29).

Підприємство реалізує принтер за ціною 1200,0 грн. (у т. ч. ПДВ – 200 грн.). Його первісна вартість (без ПДВ) – 1800,0 грн. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується одним із методів:

- 1) 50% на 50% (сума нарахованої амортизації за принтером – 900 грн.);
- 2) 100%.

Таблиця 6.29

Продаж МНМА

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Ситуація 1. Амортизація за МНМА нараховувалася методом 50 % на 50 %				
1	Донараховано 50 % амортизації в місяці списання об'єкта МНМА			
2	Списано суму нарахованого зносу (амортизації) за об'єктом			
3	Передано принтер покупцю, відображено дохід	377		
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ			
5	Надійшла оплата від покупця за принтер			
Ситуація 2. Амортизація за МНМА нараховувалася методом 100 %				
1	Списано суму нарахованого зносу за МНМА			
2	Передано принтер покупцю			
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ			
4	Надійшла оплата від покупця за принтер			

МОДУЛЬ 2

КЕЙСИ

Кейс №1

Теоретичне питання.

Розкрити поняття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Назвати класифікаційні групи основних засобів в бухгалтерському обліку та порівняти їх з класифікаційними групами в податковому обліку.

Практичні завдання.

Підприємство силами сторонньої організації замінило несправну коробку передач на автомобілі, який використовує служба збуту. В результаті ремонту відновили первісну якість автомобіля. Вартість ремонтних робіт, включаючи вартість необхідних вузлів, запчастин і деталей – 9600,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 1600,0 грн.). Крім того, на СТО проведені роботи по ТО автомобіля, вартість яких склала 2400,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 400,0 грн). За умовами п. 3.13. Положення №102 проведений ремонт вважається як поточний, тому в цьому випадку замінено один із базових агрегатів автомобіля.

№з/ П	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Перераховано СТО передоплату за роботи з ремонту та ТО автомобіля			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Виконані роботи з ремонту автомобіля (підписано акт виконаних робіт)			
4	Виконані роботи з ТО автомобіля			
5	Списано відображений податковий кредит з ПДВ			
6	Відображено залік заборгованостей			

Підприємство вирішило випускати нову продукцію. Національних стандартів на неї немає. Тому виробник за допомогою сторонніх організацій розробив на цей вид продукції технічні умови. Вартість послуг – 12000,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 2000,0 грн.).

№з/ П	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Перераховано передоплату розробнику технічних умов на продукцію			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Отримано технічні умови на продукцію та підписано акт приймання-передачі			
4	Списано відображений податковий кредит з ПДВ			
5	Відображено залік заборгованостей			
7	Розпочато випуск зазначеної в технічних умовах продукції (об'єкт НМА «Технічні умови» введено в експлуатацію)			

Кейс №2

Теоретичне питання.

Розкрити особливості обліку нерухомості. Інвестиційна нерухомість: її сутність та оцінка в бухгалтерському обліку.

Практичне завдання.

Підприємство придбало в кредит автомобіль BMW X5, призначений для використання в господарській діяльності (підприємство має право на податковий кредит при реєстрації продавцем податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних). Ціна автосалону – 457566,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 76261,0 грн.). Доставка – 7200,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 1200,0 грн.). Здійснено оплату за послуги ДАІ (770,0 грн.) і збір до Пенсійного фонду (5%). Нараховано відсотки за користування кредитом в жовтні – 7600,0 грн. і оплачено комісію банку – 600,0 грн. Скласти в бухгалтерському обліку проводки:

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Сплачено вартість автомобіля та його доставку			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Отримано (оприбутковано) автомобіль			
4	Включено в первісну вартість витрати з доставки			
5	Списано суму нарахованого податкового кредиту з ПДВ			
6	Відображено залік заборгованостей			
7	Сплачено послуги ДАІ			
8	Віднесено на витрати періоду плату за послуги ДАІ			
9	Сплачено збір до Пенсійного фонду (5%)			
10	Включено в первісну вартість пенсійний збір			
11	Введено в експлуатацію автомобіль			
12	Нараховано відсотки за кредит			
13	Нараховано комісійні за послуги банку			

МОДУЛЬ 2

Кейс №3

Теоретичне питання.

Знос і амортизація основних засобів: нарахування і облік (розкрити сутність понять амортизація і знос, охарактеризувати методи амортизації, що застосовуються в бухгалтерському обліку).

Практичне завдання.

Підприємство прийняло рішення утеплити фасади і звернулося до сторонньої організації. Вартість утеплення фасаду будівлі склала 60000,0 грн. (в т.ч. ПДВ). Крім того, придбано: водонагрівач вартістю 3300,0 грн. (в т.ч. ПДВ) і обігрівач вартістю 720,0 грн. (в т.ч. ПДВ). Вартість установки водонагрівача склала 65,0 грн. (встановлювала організація – неплатник ПДВ). Вартісний критерій, встановлений підприємством в обліковій політиці для МНМА, – 1500,0 грн. Амортизація МНМА нараховується за методом 100%.

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Виконано роботи з утеплення (акт виконаних робіт – підписано)			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Перераховано підряднику оплату за виконані роботи з утеплення фасаду			
4	Віднесено на збільшення первісної вартості витрати на поліпшення (добудову)			
5	Зменшено залишок на забалансовому рахунку на суму капітальних інвестицій (09 рах.)			
Придбання водонагрівача та обігрівача				
1	Отримано від постачальника: обігрівач			
	водонагрівач			
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ			
3	Перераховано постачальнику оплату за об'єкти			
4	Виконані роботи з встановлення (акт виконаних робіт – підписано)			
5	Перераховано оплату за роботи			
6	Введено в експлуатацію: обігрівач			
	водонагрівач			
7	Нараховано амортизацію обігрівача			
8	Зменшено залишок на забалансовому рахунку на суму капітальних інвестицій (09 рах.)			
9	Нараховано амортизацію водонагрівача та віднесено на витрати (адміністративні)			

Кейс №4

Теоретичне питання.

Поняття малоцінних необоротних матеріальних активів. Знос і амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів: нарахування і облік (розкрити сутність понять, охарактеризувати методи амортизації, що застосовуються в бухгалтерському обліку).

Практичне завдання.

Підприємство придбало пару дорослих морських котиків вартістю 330000,0 грн. кожен (в т.ч. ПДВ). Витрати на транспортування двох котиків склали 60000,0 грн. (в т.ч. ПДВ). Потім підприємство безкоштовно отримало одного котика, справедлива вартість якого складала 300000,0 грн. А витрати на транспортування – 6300,0 грн. (в т.ч. ПДВ). Підприємство здійснює нарахування амортизації за прямолінійним методом протягом 6 років. Необхідно скласти проводки в бухгалтерському обліку за такими операціями:

№з/ П	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Оплачено вартість котиків			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Оприбутковано придбаних тварин			
4	Списано відображений податковий кредит з ПДВ			
5	Відображено залік заборгованостей			
6	Включено до первісної вартості витрати на доставку котиків			
7	Відображено податковий кредит з ПДВ			
10	Оплачено транспортування котиків			
11	Включено до первісної вартості витрати на оформлення реєстраційної документації			
12	Оплачено послуги реєстрації			2000
13	Введено котиків до штату артистів			
14	Нараховано амортизацію котиків в наступному місяці			
Безоплатне отримання котика				
1	Оприбутковано безоплатно отриманого котика			
2	Нараховано поточний податок на прибуток			
3	Включено до первісної вартості витрати на транспортування			
4	Відображено податковий кредит з ПДВ			
5	Нараховано амортизацію котика в наступному місяці			
6	Нараховано дохід пропорційно нарахованій сумі амортизації: $(300000-54000)/6/12$			

МОДУЛЬ 2

Кейс №5

Теоретичне питання.

Розкрити сутність ремонту та поліпшень для цілей бухгалтерського обліку (охарактеризувати поняття ремонту і поліпшення, розкрити специфіку відображення витрат на ремонт і поліпшення в бухгалтерському обліку).

Практичне завдання.

Підприємство придбало верстат (на умовах товарного кредиту) вартістю 66000,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 11000,0 грн.). Початковий внесок згідно договору склав 21900,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 3650,0 грн.). Відсотки за користування товарним кредитом склали щомісяця 612,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 102,0). В обліку підприємство відобразить операції таким чином:

№з/ П	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума, грн
1	Перераховано аванс продавцю за верстат			
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ			
3	Оприбутковано верстат			
4	Відображено податковий кредит з ПДВ			8000
5	Відображено залік заборгованостей			
6	Введено підприємством в експлуатацію верстат			
7	Нараховано проценти за користування кредитом			
8	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі суми нарахованих відсотків			
9	Віднесено на фінансовий результат нараховані відсотки			
10	Сплачено відсотки за користування товарним кредитом			
11	Перераховано (сплачено) залишкову вартість верстату			

Кейс №6

Теоретичне питання.

Розкрити поняття переоцінки, її види. Назвіть основні відмінності переоцінки від зменшення \ збільшення корисності. Охарактеризувати специфіку відображення переоцінки (зміни корисності) в бухгалтерському обліку.

Практичні завдання.

Підприємство продає «зламаний» ноутбук за ціною 620,0 грн. (в т.ч. ПДВ), первісна вартість ноутбука – 6000,0 грн. Сума нарахованої амортизації – 2000,0 грн. Відобразити операції в бухгалтерському обліку:

№з/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано суму нарахованої амортизації ноутбука			
2	Переведений ноутбук у склад необоротних активів, утримуваних для продажу та групи вибуття			
3	Передано ноутбук покупцю			
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації ноутбука			
5	Списано залишкову вартість ноутбука на витрати			
6	Отримано оплату від покупця за реалізований об'єкт в касу			

Підприємство (платник податку на прибуток і ПДВ) провело модернізацію комп'ютера шляхом збільшення обсягу оперативної пам'яті. Вартість робіт, виконаних сторонньою організацією з урахуванням комплектуючих, склала 2100,0 грн. (в т.ч. ПДВ). Комп'ютер протестовано і визнано об'єктом МНМА. Метод нарахування амортизації для МНМА – 100%. Місце експлуатації комп'ютера – офіс.

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Підписано акт виконаних робіт			
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ			
3	Перераховано оплату організації, яка виконала роботи з модернізації			
4	Віднесені на збільшення первісної вартості комп'ютера витрати на його модернізацію			

ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути особливості обліку запасів підприємства. Звернути увагу на класифікацію запасів для цілей бухгалтерського обліку. Ознайомитися з ПСБО 9 «Запаси» та Методичними рекомендаціями № 2, якими керується підприємство при веденні обліку запасів. Визначити особливості документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям запасів. Вивчити порядок формування первісної вартості запасів, що надійшли на підприємство. Ознайомитись із правилами розподілу та обліку транспортно-заготівельних витрат. Розглянути особливості обліку окремих видів запасів: правила надходження, вибуття або списання та методи оцінки вибуття запасів.

Перелік питань:

1. Запаси, їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку.
2. Формування первісної вартості запасів.
3. Транспортно-заготівельні витрати, їх розподіл.
4. Вибуття запасів. Методи оцінки вибуття запасів.
5. Облік товарів в торгівлі, торгова націнка.
6. Особливості обліку окремих видів запасів.
7. Облік готової продукції.

1. Запаси, їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку

Згідно з п. 4 П(С)БО 9 **запасами** є активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умови звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

При цьому визнати запаси активами можна тільки в разі обов'язкового дотримання таких умов (п. 2.1 Методрекомендацій № 2):

- 1) підприємству перейшли ризики та вигоди, пов'язані з **правом власності** або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- 2) підприємство здійснює **управління** запасами і **контроль** над ними;

3) існує імовірність отримання в майбутньому **економічних вигод**, пов'язаних з використанням запасів;

4) вартість запасів може бути достовірно визначена [63].

Запаси належать саме до оборотних активів, тобто вони призначені для реалізації чи споживання **протягом 12 місяців або одного операційного циклу**, якщо останній – більше року. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх **найменування**, однорідна група або **вид**.

Згідно з п. 6 П(С)БО 9, запаси класифікують для цілей бухгалтерського обліку: залежно від способу їх отримання та напрямку використання (рис. 7.1).

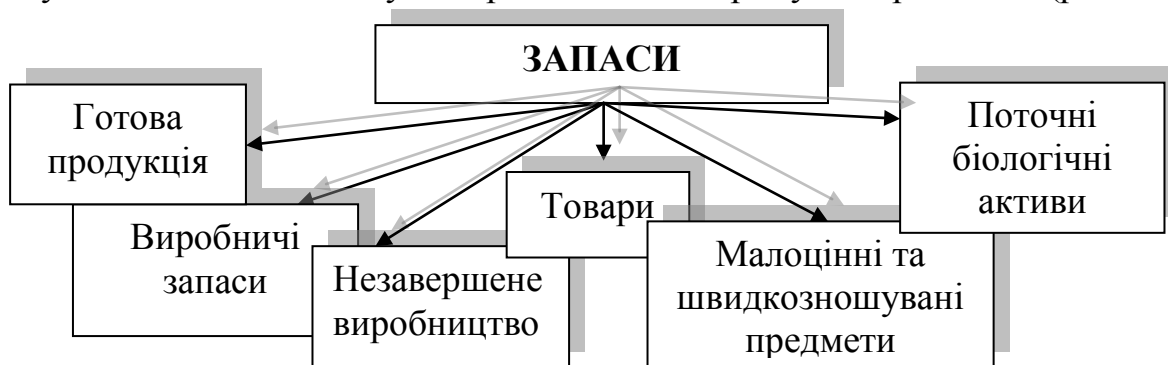


Рис. 7.1. Класифікація запасів

Виробничі запаси відображають на **рахунку 20**, який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини та матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва тощо [28].

Поточні біологічні активи відображають на **рахунку 21**, який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух поточних біологічних активів тваринництва (зокрема, тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації) та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (зокрема, зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо) [28]. При обліку поточних біологічних активів потрібно враховувати не тільки правила, установлені П(С)БО 9, а й правила, регламентовані спеціальним П(С)БО 30.

Малоцінні та швидкозношувані предмети відображають на **рахунку 22**, який призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів [28]. При цьому до **МШП належать** предмети, що використовуються протягом одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг

тощо. Аналітичний облік МШП ведуть за видами предметів за однорідними групами, установленими виходячи з потреб підприємства

Виробництво відображають на **рахунку 23**, який слугує для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). А саме про прямі виробничі та розподілені загальновиробничі витрати, втрати від браку з технологічних причин. Аналітичний облік ведуть за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. **Незавершене виробництво (НЗВ)** – не закінчені обробкою чи складанням деталі, вузли, вироби або внаслідок незавершених технологічних процесів [28].

«Брак у виробництві» відображають на **рахунку 24**, який призначено для обліку та узагальнення інформації про продукцію, 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 використовуватися тільки після додаткових витрат на виправлення [28]. Аналітичний облік ведуть за видами виробництва.

Напівфабрикати. Рахунок 25 призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва. Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, на яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізують на сторону як готову продукцію. Аналітичний облік ведуть за видами напівфабрикатів, визначеними виходячи з потреб підприємства [28].

Готова продукція. Рахунок 26 призначено для узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції підприємства. **До готової продукції відносять** продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам та стандартам. Продукцію, що не відповідає наведеним вимогам (крім браку), і роботи, не прийняті замовником, наводять у складі НЗВ Аналітичний облік ведуть за видами готової продукції [28].

Продукція сільськогосподарського виробництва (рахунок 27) – узагальнення інформації про наявність і рух **сільськогосподарської продукції**.

Аналітичний облік ведуть за видами продукції сільськогосподарського виробництва.

Товари відображають на **рахунку 28**, який призначено для обліку руху товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), що надійшли на підприємство з метою продажу. Використовують в основному збутові, торговельні та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування.

На виробничих та інших підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовують: для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, придбаних виключно для продажу, або коли вартість ТМЦ, придбаних для

комплектування, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню окремо.

Якщо ТМЦ не є власністю і тимчасово розміщуються на підприємстві, (тобто прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку, наприклад, давальницька сировина тощо, їх обліковують не на рахунках запасів, а на **позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»**. Такі запаси відображають в обліку за договірною вартістю або за вартістю, зазначеною у приймально-передавальних актах.

Для відображення запасів, що не є власністю підприємства, Інструкцією № 291 передбачено різні субрахунки. Надходження цінностей, що обліковуються на забалансі, відображають за Дт відповідного субрахунку (кореспондуючого рахунку немає), а їх вибуття – за Кт цього ж субрахунку.

Відображення запасів у фінансовій звітності. У формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» запаси, що належать підприємству, відображають у складі оборотних активів (**розділ II Активу Балансу**). Для відображення сум запасів виділено рядок 1100 «Запаси». Якщо інформація про той чи інший вид запасів (виробничі запаси, НЗВ, готову продукцію, товари) відповідає **ознакам істотності**, її можна навести в таких додаткових рядках форми № 1:

- 1101 «Виробничі запаси»;
- 1102 «Незавершене виробництво»;
- 1103 «Готова продукція»;
- 1104 «Товари».

Крім того, великі та середні підприємства інформацію про запаси зазначають у розділі VIII Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5). Тут деталізують дані про балансову вартість запасів підприємства на кінець звітного року, а також наводять відомості про їх переоцінку протягом року. Також тут зазначають вартість активів, що значаться на субрахунку 286 і на позабалансовому рахунку 02.

2. Формування первісної вартості запасів

Надходити на підприємство запаси можуть різними шляхами, від чого й залежить порядок формування їх первісної вартості, а саме в результаті:

- придбання за грошові кошти (у національній або іноземній валюті);
- самостійного виготовлення;
- обміну на інші матеріальні/ нематеріальні активи, роботи, послуги;
- одержання як внесок до статутного капіталу;
- безоплатного отримання;
- інших надходжень (від ліквідації основних засобів, списання малоцінних необоротних матеріальних активів, відходів тощо).

Придбані (отримані) або виготовлені запаси зараховують на баланс підприємства **за первісною вартістю** (п. 8 П(С)БО 9).

МОДУЛЬ 2

Порядок формування первісної вартості представлено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Порядок формування первісної вартості запасів

Придбані за плату.	
<p>Первісна вартість включає:</p> <ul style="list-style-type: none">— суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків (ПДВ та інші);— суми ввізного мита (при придбанні імпортованих товарів);— суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;— транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), що є затратами на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання;— витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;— втрати та нестачі запасів у межах норм природного убутку, що сталися при транспортуванні та виявлені при оприбутковуванні запасів;— інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, прямі витрати на доопрацювання та підвищення якісно-технічних характеристик запасів).	
Виготовлені власними силами.	
<p>Первісною вартістю запасів є виробнича собівартість запасів, складена згідно з П(С)БО 16.</p>	
Внесені до статутного капіталу.	
<p>Первісною вартістю запасів є погоджена засновниками (учасниками) їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9. Справедлива вартість може бути прийнята та зафіксована в установчих документах.</p>	
Отримані безоплатно.	
<p>Первісна вартість відповідає справедливій вартості запасів з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9.</p>	
Отримані в результаті обміну:	
на подібні запаси	первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих (або таких, що підлягають передачі) запасів. Якщо балансова вартість переданих (таких, що підлягають передачі) запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісна вартість отриманих запасів визначається на рівні справедливої вартості;
на неподібні запаси	первісна вартість відповідає справедливій вартості отриманих запасів.

Отримані від переведення зі складу необоротних активів.
Первісна вартість відповідає балансовій вартості об'єкта необоротних активів на момент переведення до складу необоротних активів (запасів).
Отримані в результаті ремонту та поліпшення основних засобів
Запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого використання запасів (визначається виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності)

При цьому до первісної вартості запасів не включають (згідно з п. 14 П(С)БО 9 і п. 2.3 Методрекомедацій № 2):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів згідно з П(С)БО 31);
- витрати на збут;
- загальногосподарські (адміністративні) та інші подібні витрати, що безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях;
- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;
- курсові різниці, що виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за отримані запаси;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів [63].

Зазначені витрати відносять до складу витрат у періоді їх здійснення (встановлення).

Придбання за іноземну валюту (імпорт). Первісну вартість імпортованих запасів формують з урахуванням П(С)БО 9 і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [38]. З урахуванням П(С)БО 21 первісну вартість імпортованих ТМЦ визначають таким чином (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Оцінка запасів, придбаних за іноземну валюту

Перша подія	Курс для визначення первісної вартості
Отримання ТМЦ	Первісну вартість визначають за курсом НБУ на початок дня дати здійснення операції (оприбуткування запасів)
Перерахування передоплати (авансу)	Первісну вартість визначають за курсом НБУ на початок дня дати сплати авансу (тобто запам'ятовується курс НБУ на дату перерахування передоплати і за ним надалі прибуткують запаси)

МОДУЛЬ 2

Якщо сплачується аванс частинами, вартість отриманих запасів визнають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Крім сум, що сплачуються нерезиденту, до первісної вартості запасів при імпорті також уключають такі витрати: митні платежі, оплата послуг митного брокера, витрати на сертифікацію імпортних ТМЦ (якщо сертифікат пов'язаний з конкретною партією імпортних ТМЦ), витрати на зберігання запасів на митному складі, транспортно-заготівельні витрати тощо.

За всіма монетарними статтями в іноземній валюті потрібно визначати **курсові різниці** (різницю між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах) [38]:

- на дату здійснення господарської операції;
- на дату балансу (31 березня, 30 червня, 30 вересня і 31 грудня).

Монетарними є статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошових коштів або їх еквівалентів. Усі інші статті балансу є **немонетарними** (П(С)БО 21 [38]). Наприклад, підприємство отримало товар від іноземного постачальника та здійснило перерахунок вартості товару у гривні за курсом НБУ. У підприємства виникла кредиторська заборгованість за отримані товари. Сплата заборгованості буде здійснена грошовими коштами, отже кредиторська заборгованість є монетарною. Тож на дату балансу слід визначати за нею курсову різницю, порівнявши валютний курс на дату балансу з валютним курсом на день оприбуткування товарів. При подальшій оплаті курсову різницю треба буде визначати вже як різницю між валютним курсом на дату здійснення оплати і курсом на дату балансу.

За курсовими різницями виникають або доходи, або витрати (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Курсові різниці при придбанні товарів за іноземну валюту

Перша подія	Вид різниці	Критерії визначення	Субрахунок обліку
отримання ТМЦ	Додатна	Курс валюти на дату балансу або дату здійснення господарської операції нижчий за курс, що діяв на дату оприбуткування ТМЦ	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
	Від'ємна	Курс валюти на дату балансу або дату здійснення господарської операції підвищився щодо курсу, що діяв на дату оприбуткування ТМЦ	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
передоплата	Курсові різниці не виникають		

Крім того, ввезення запасів у митному режимі супроводжується сплатою «ввізного» (імпортного) ПДВ.

Приклад. Підприємство-резидент придбає в нерезидента товари вартістю \$2000. Мито, сплачене при ввезенні товарів, становить 10 %. Перша подія – отримання товарів (табл. 7.4).

Оскільки заборгованість, що виникає, є монетарною, курсові різниці за нею розраховуються.

Таблиця 7.4

Придбання товарів за іноземну валюту

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, \$/грн.
Отримання товарів (курс НБУ на 17.11.20XX р. – 22,5633 грн./\$)				
1	Перераховано мито ($\$2000 \times 22,5633 \times 10\%$)	377	311	4512,66
2	Сплачено «ввізний» ПДВ ($((2000 \times 22,5633 + 4512,66 \text{ грн.}) \times 20\%$)	377	311	9927,85
3	Оприбутковано отримані від нерезидента товари ($2000 \times 22,5633$)	281	632	<u>\$2000</u> 45126,60
4	Суму мита включено до первісної вартості	281	377	4512,66
5	Суму ПДВ, сплачену при ввезенні, уключено до складу податкового кредиту	641/ПДВ	377	9927,85
Відображення курсових різниць на дату балансу (курс НБУ на 31.12.20XX р. – 23,1159 грн./\$)				
6	Відображено курсову різницю на дату балансу ($2000 \times (23,1159 - 22,5633)$)	945	632	1105,20
Погашення заборгованості перед нерезидентом (курс НБУ на 05.01.20XX р. – 22,8914 грн./\$)				
8	Перераховано оплату за товари нерезиденту ($2000 \times 22,8914$)	632	312	<u>\$2000</u> 45782,80
9	Відображено курсову різницю ($2000 \times (22,8914 - 23,1159)$)	632	714	449,00

Для господарських цілей підприємства запаси можуть придбаватися **підзвітними особами**. Для обліку розрахунків з підзвітними особами Інструкція № 291 передбачає субрахунок **372 «Розрахунки з підзвітними особами»**. Підзвітна особа, яка придбає ТМЦ для господарських потреб підприємства, зобов'язана надати Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. До такого Звіту додають оригінали **документів, що підтверджують факт використання підзвітних коштів** (касові чеки, квитанції, транспортні квитки тощо).

МОДУЛЬ 2

Для відшкодування підзвітній особі понесених нею витрат, всі підтвердні документи (рахунки-фактури, накладні тощо) мають бути складені **на ім'я підприємства**.

Приклад. Підзвітною особою придбано запасні частини для автомобіля підприємства на суму 210,0 грн. (в т.ч. ПДВ).

Варіант 1. Для придбання запасів працівнику видано з каси підприємства грошові кошти в сумі 250,0 грн.

Варіант 2. Працівник придбаває запаси за власні кошти, а підприємство компенсує понесені ним витрати.

Операції з придбання запасів через підзвітну особу відображено в табл. 7.5.

Таблиця 7.5

Облік придбання запасів підзвітною особою

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Купівля запасів за кошти, видані під звіт				
1	Видано грошові кошти під звіт із каси	372	301	250
2	Оприбутковано запчастини, придбані підзвітною особою	207	372	175
3	Відображено податковий кредит з ПДВ виходячи з вартості придбаних запчастин	641/ПДВ	372	35
4	Залишок невикористаних коштів повернено до каси	301	372	40
Купівля запасів за кошти підзвітної особи з подальшим їх відшкодуванням				
	Оприбутковано запчастини, придбані підзвітною особою	207	372	175
	Відображено податковий кредит з ПДВ з огляду на вартість придбаних запчастин (на підставі чека РРО)	641/ПДВ	372	35
	Погашено заборгованість перед працівником на підставі звіту	372	301	210

Отримання запасів **як внеску до статутного капіталу** оформляють тими ж документами, що й оприбуткування ТМЦ, придбаних за грошові кошти (приклад обліку представлено в табл. 10.4.).

Запаси, **отримані безоплатно**, оформлюють товарно-транспортною накладною або ж накладною-вимогою (внутрішнє переміщення) матеріалів (т.ф. № М-11) з використанням штамп (позначення) про оприбуткування або актом про приймання матеріалів (т.ф. № М-7), прибутковим ордером (т.ф. № М-4) (запропонованим Методрекомедаціями № 2 [63]).

Вартість безоплатно отриманих запасів відображають у складі іншого операційного доходу звітного періоду (а саме **субрахунок 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів»**).

Приклад. Підприємство безоплатно отримує товари:

- від підприємства-резидента на суму 1000,00 грн.;
- від підприємства-нерезидента на суму €1500.

На дату митного оформлення курс НБУ становить 23,38 грн./€. Митна вартість товарів, отриманих від нерезидента, становить 35070,0 грн. При ввезенні ТМЦ на митну територію України підприємством-отримувачем оплачено мито у сумі 3507,0 грн. та «ввізний» ПДВ – 7715,4 грн (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Облік безоплатного надходження товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, €/грн.
Безоплатне отримання товарів від підприємства-резидента				
1	Оприбутковано безоплатно отримані товари	281	718	1000
Безоплатне отримання товарів від підприємства-нерезидента				
1	Сплачено ввізне мито	377	311	3507
2	Перераховано суму ПДВ $(35070+3507) \times 20\%$	377	311	7715,4
3	Оприбутковано безоплатно отримані товари $(\text{€}1500 \times 23,38)$	281	718	$\frac{\text{€}1500}{35070}$
4	Уключено до первісної вартості товарів суму мита	281	377	3507
5	Уключено до податкового кредиту суму сплаченого «ввізного» ПДВ	641/ПДВ	377	7715,4

Нестачі, виявлені при прийманні запасів. Причини нестач можуть бути різні: природний убуток товарів при транспортуванні, порушення вимог до упаковки, вантаження, транспортування та розвантаження, що призводить до нестачі товару. Нестачі ТМЦ можуть бути двох видів:

- у межах норм природного убутку;
- понад норми природного убутку.

Під **природним убутком** ТМЦ розуміють зменшення їх кількості (маси) унаслідок природної зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей при збереженні якісних характеристик. До природного убутку відносять зменшення маси ТМЦ через випаровування вологи, вивітрювання, розпилення, розкришення, витікання, розливу при перекачуванні та продажу рідких товарів тощо. Для таких втрат нормативно-правовими актами встановлено граничні максимально допустимі розміри – **норми природного убутку**. У свою чергу, **не є природним убутком** втрати, що виникли внаслідок псування товарів, їх розкрадання, різниці між фактичною масою тари і масою за трафаретом.

МОДУЛЬ 2

Якщо при оприбуткуванні виявлено невідповідність кількості запасів даним супровідних документів, то, перш за все, складають **акт про приймання матеріалів** (т. ф. № М-7) за участі матеріально відповідальної особи і представника відправника або третьої сторони – незацікавленої організації.

Акт, оформлений в установленому порядку, буде підставою для розрахунку бухгалтером нестач і втрат цінностей при транспортуванні в межах норм природного убутку і понад них (рис. 7.2).

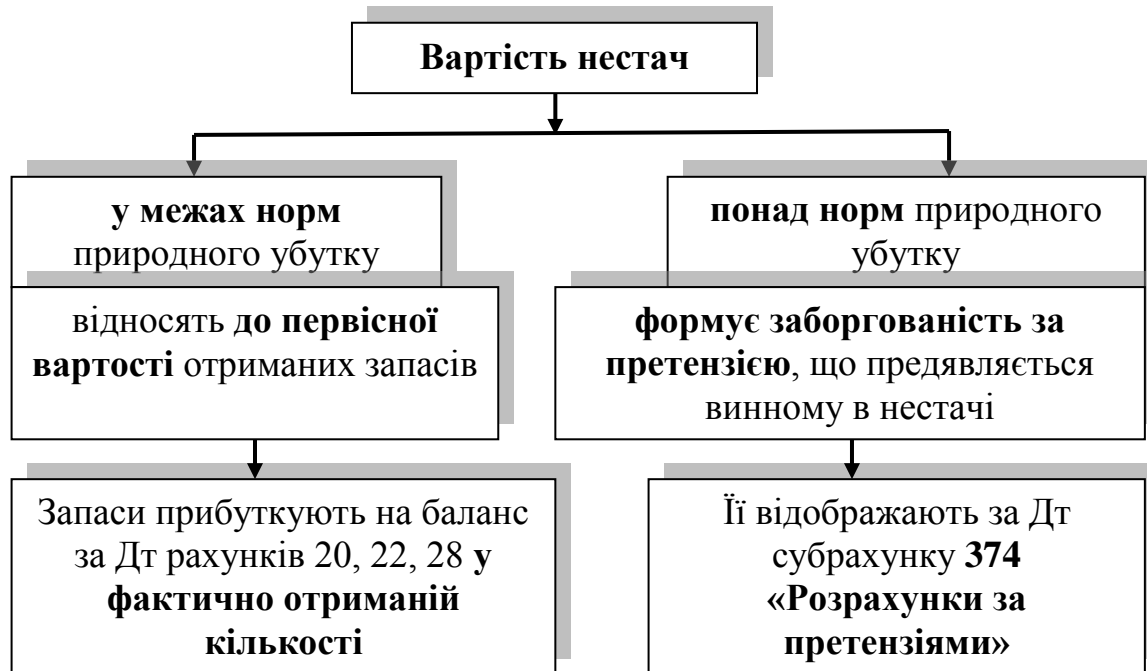


Рис. 7.2. Нестачі, виявлені при прийманні запасів

Якщо понаднормова нестача утворилася з вини самого підприємства, її вартість одразу списують на витрати. Для обліку таких нестач призначено субрахунок **947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»**.

Приклад. Магазин отримав зі складу бази скляний посуд на суму 17100,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 2850,0 грн.). При прийманні товару магазином виявлено бій на суму 420,0 грн. (в т.ч. ПДВ). З цієї суми втрати в межах норм природного убутку склали 342,0 грн. Під час перевірки встановлено, що понаднормові втрати є наслідком порушення постачальником вимог до вантаження товарів. Постачальник допоставив посуд у сумі виявленого бою (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Облік нестач запасів, виявлених при прийманні

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано від постачальника товар	281	631	14185
2	Відображено заборгованість за претензією в сумі понаднормових втрат (420 – 342)	374	631	78

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
3	Відображено податковий кредит (14185×20 %)	641/ПДВ	631	2837
4	Перераховано постачальнику оплату за фактично отриманий товар	631	311	17022
5	Допоставлено постачальником товар (78 : 1,2)	281	374	65
6	Відображено податковий кредит з ПДВ (78: 6)	641/ПДВ	374	13
7	Оплачено вартість допоставленого товару	631	311	78

*Вартість отриманого посуду і втрат у межах норм природного убутку: $(17100 - 420 + 342,00) : 1,2 = 14185$ грн.

3. Транспортно-заготівельні витрати, їх розподіл

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) – це витрати із заготівлі та доставки ТМЦ до місця їх призначення. Такі витрати притаманні будь-якому підприємству, яке придбаває (отримує) запаси та несе супутні витрати. Зазначені витрати є складовою **первісної вартості** товарно-матеріальних цінностей: придбаних за плату, внесених до статутного капіталу підприємства, отриманих безоплатно, придбаних (отриманих) у результаті обміну запасів. Склад витрат, що формують ТЗВ, визначено П(С)БО 9 [42]. Детальнішу розшифровку витрат, що належать до ТЗВ, надає п. 20 Методрекомедацій № 373 [66]. Їх характеристику надано на рис. 7.4.

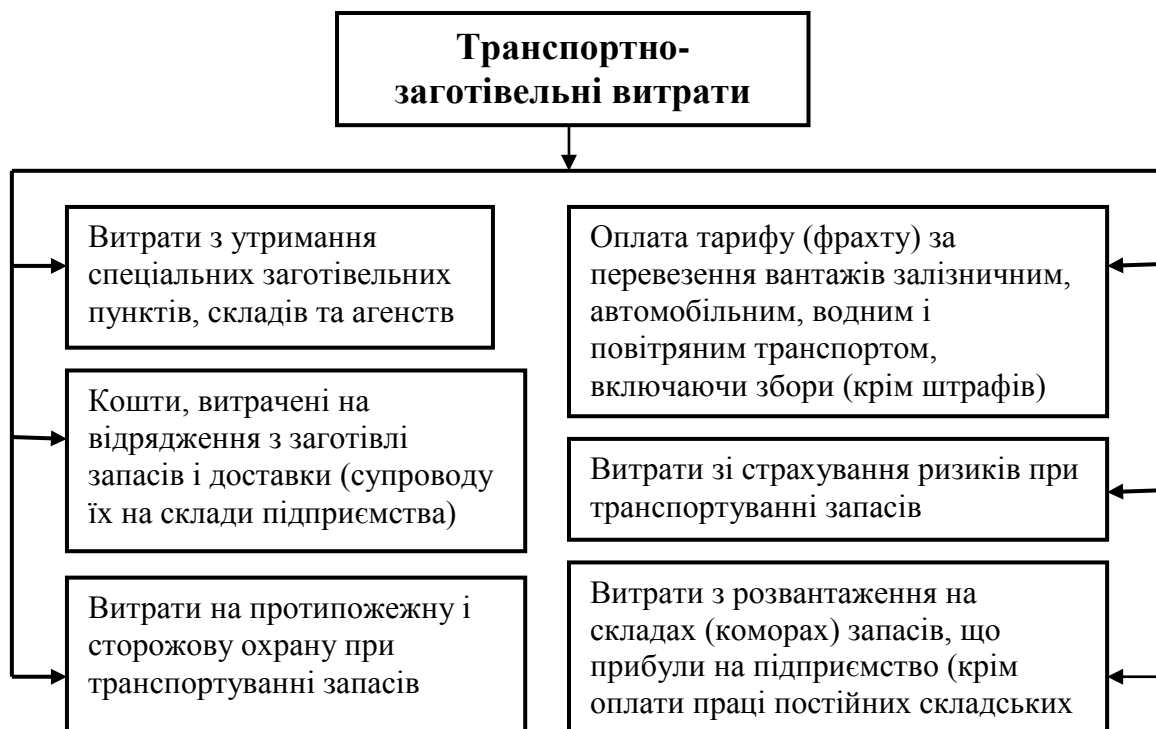


Рис. 7.4. Витрати, що входять до складу ТЗВ

Отже, до первісної вартості запасів включають **виключно суми ТЗВ, пов'язані з їх придбанням (отриманням).**

При цьому **не відносять** до складу ТЗВ, а належать до витрат періоду, в якому були здійснені, і є складовими *адміністративних витрат*, витрати на:

- відрядження, пов'язані з узгодженням технічних умов та оформленням договорів на постачання запасів;
- утримання відділів постачання, а також інших відділів (служб) підприємства з аналогічними функціями, що займаються забезпеченням підприємства запасами.

Залежно від умов договору, укладеного між продавцем і покупцем, вартість доставки може бути:

- включена до ціни запасів;
- установлена понад ціну запасів;
- покладена на покупця.

Якщо доставка запасів входить до обов'язків постачальника, то в покупця витрати на транспортування увійдуть **до ціни запасів**, що придбаються, навіть якщо вартість доставки зазначена продавцем у розрахункових і супровідних документах окремо від вартості самих запасів. Тобто для покупця такі транспортні витрати не є ТЗВ. Транспортні витрати, понесені покупцем у зв'язку з придбанням запасів, відносять до ТЗВ незалежно від того, здійснювалася їх доставка сторонніми організаціями та/або власними силами самого підприємства (власними чи орендованими транспортними засобами).

Пункт 9 П(С)БО 9 передбачає **два можливі способи обліку ТЗВ** [42]:

1) включення до первісної вартості одиниці (найменування, групи) придбаних запасів при їх оприбуткуванні, якщо здійснюється доставка одного виду ТМЦ. Тобто можна достовірно визначити суму ТЗВ, що безпосередньо відноситься до придбаної одиниці запасів. У такому разі ТЗВ відображають за Дт відповідних субрахунків рахунка 20, рахунків 21, 22 і 28;

2) обліковування на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, що спеціально відкривається, з подальшим розподілом суми **за середнім відсотком**. Залежно від обраної бази (пропорційно вартості запасів, їх кількості або ваги) результат розподілу витрат на одиницю запасів буде різним. Прийнятним є розподіл транспортних витрат пропорційно вартості запасів.

Конкретний варіант обліку ТЗВ підприємство обирає самостійно і закріплює в наказі про *облікову політику підприємства*. При цьому, підприємство, яке придбаває товар у нерезидента і купує товар на території України, має право визначити різні способи обліку ТЗВ.

Приклад. Підприємство придбало 800 кг товару А на суму 9600,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 1600,0 грн.), а також 1000 кг товару Б на суму 26400,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 4400,0 грн.). Вартість послуг транспортної організації з доставки товару – 1800,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 300,0 грн.).

1) Визначаємо загальну вартість придбаних товарів без ПДВ:
 $8000,0 + 22000,0 = 30000,0$ (грн.).

2) Розраховуємо вартість транспортування 1 грн. товару:
 $1500,0 : 30000,0 = 0,05$ (грн.).

3) Визначаємо вартість транспортування:
товару А: $8000,0 \times 0,05 = 400,0$ (грн.);
товару Б: $22000,0 \times 0,05 = 1100,0$ (грн.).

4) Розраховуємо первісну вартість з урахуванням ТЗВ 1 кілограма:
товару А: $(8000,0 + 400,0) : 800 = 10,50$ (грн./кг);
товару Б: $(22000,0 + 1100,0) : 1000 = 23,10$ (грн./кг).

У бухгалтерському обліку потрібно зробити записи (табл. 7.8).

Таблиця 7.8

Облік ТЗВ за прямим методом

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано товар А від постачальника	281/А	631/1	8000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості товару А	641/ПДВ	631/1	1600
3	Оприбутковано товар Б від постачальника	281/Б	631/1	22000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості товару Б	641/ПДВ	631/1	4400
5	Уключено до первісної вартості товару А суму витрат на його доставку	281/А	631/2	400
6	Уключено до первісної вартості товару Б суму витрат на його доставку	281/Б	631/2	1100
7	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості послуг з транспортування товарів	641/ПДВ	631/2	300
8	Перераховано оплату постачальнику за товари	631/1	311	36000
9	Оплачено послуги транспортної організації з транспортування товару	631/2	311	1800

Другий спосіб обліку ТЗВ застосовують у тих випадках, коли ТЗВ пов'язані з перевезенням декількох найменувань, видів запасів. І їх **неможливо віднести безпосередньо до конкретних одиниць обліку запасів**. У цьому випадку облік таких витрат можна вести за окремими групами запасів на субрахунку (наприклад, 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси»), або на окремому додатковому субрахунку (наприклад, 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали») до відповідного рахунка обліку запасів 201. Підприємствам роздрібної торгівлі для відображення сум ТЗВ

МОДУЛЬ 2

додатком до П(С)БО 9 запропоновано субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

В подальшому накопичена на окремому субрахунку обліку сума ТЗВ має бути розподілена. Розподіл здійснюють **щомісячно** між тими запасами, які залишилися на кінець звітної місяця, і тими, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) протягом цього періоду.

Спочатку розраховують середній відсоток ТЗВ за формулою 7.1:

$$\text{Сер.}\% \text{ ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}_{\text{над}}}{\text{З}_{\text{поч}} + \text{З}_{\text{над}}} \times 100\%, \quad (7.1)$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{поч}}$ – залишок ТЗВ на початок звітної місяця;

$\text{ТЗВ}_{\text{над}}$ – сума ТЗВ, понесених у звітному місяці;

$\text{З}_{\text{поч}}$ – вартість залишку запасів на початок звітної місяця;

$\text{З}_{\text{над}}$ – вартість запасів, що надійшли у звітному місяці.

Далі визначаємо суму ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули, за формулою 7.2:

$$\text{ТЗВ}_{\text{виб}} = \text{З}_{\text{виб}} \times \text{Сер.}\% \text{ ТЗВ} \quad (7.2)$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{виб}}$ – сума ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули у звітному місяці;

$\text{З}_{\text{виб}}$ – вартість запасів, що вибули.

У загальному випадку для розподілу ТЗВ застосовують **вартість закупівлі запасів**. Виняток становлять підприємства роздрібною торгівлі, що оцінюють товари за цінами продажу, які у процесі розподілу ТЗВ використовують **продажну вартість товарів**, тобто ту, яку обліковують на субрахунку 282 «Товари в торгівлі».

Крім того, в обов'язковому порядку з розрахунків заздалегідь виключають внутрішні обороти з переміщення запасів зі складу до іншого місця зберігання (за надходженнями і видатками за звітний місяць).

Приклад. Підприємство, що займається виробничою діяльністю, мало на початок звітної місяця залишок матеріалів у сумі 30000,0 грн. (сальдо за Дт 201). Сума ТЗВ, що припадає на цей залишок, становить 1800,0 грн. (сальдо за Дт 2011). Протягом звітної місяця підприємство придбало матеріали вартістю 210000,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 35000,0 грн.). За доставку матеріалів було сплачено 7680,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 1280 грн.). У цьому ж місяці матеріали:

- були відпущені в основне виробництво на суму 180000,0 грн.;
- були передані для адміністративних цілей на суму 2500,0 грн.;
- були реалізовані на суму 10000,0 грн. (продажна вартість становить 15000,0 грн. з урахуванням ПДВ).

Усього вибуло матеріалів обліковою вартістю 192500,0 грн. (без ПДВ).

Розподіл ТЗВ між запасами, які вибули, та тими, що залишилися на складах, представлено в табл. 7.9.

Таблиця 7.9

Розрахунок ТЗВ за середнім відсотком

№ з/п	Найменування показників	Вартість матеріалів, грн.	Сума ТЗВ, грн.	Разом, грн. (гр. 3 + гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Залишок на початок звітнього місяця в місцях зберігання	30000	1800	31800
2	Надійшло за звітний місяць	175000	6400	181400
3	Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	205000	8200	213200
4	Середній відсоток ТЗВ = $(8200 : 205000) \times 100 \% =$			4%
5	Вибуло за звітний місяць, у т.ч.:	192500	7700*	200200
	-відпущено основному виробництву	180000	7200	187200
	-передано для адміністративних цілей	2500	100	2600
	-реалізовано на сторону	10000	400	10400
6	Залишок на кінець звітнього місяця (ряд. 3 – ряд. 5)	12500	500	13000

*Розрахунок гр. 4 = $192500 \times 4\% : 100\% = 7700,0$ грн.

Отже, фактична собівартість запасів, які вибули у звітному періоді, становить 200200 грн., а тих, що залишились на кінець місяця на складах, – 13000 грн. Бухгалтерський облік наведено в табл. 7.10.

Таблиця 7.10

Облік ТЗВ за середнім відсотком

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631/1	175000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631/1	35000
3	Підписано акт наданих транспортних послуг	2011	631/2	6400
4	Відображено податковий кредит з ПДВ у вартості послуг із транспортування матеріалів	641/ПДВ	631/2	1280
5	Перераховано оплату постачальнику за матеріали	631/1	311	210000
6	Оплачено послуги сторонньої організації з доставки матеріалів	631/2	311	7680

Продовження табл. 7.10

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
7	Відпущено матеріали у виробництво	23	201	180000
8	Списано суму ТЗВ, що припадає на вартість матеріалів, відпущених у виробництво	23	2011	7200
9	Передано матеріали для адміністративних цілей	92	201	2500
10	Списано суму ТЗВ, що припадає на вартість матеріалів, переданих для адміністративних цілей	92	2011	100
11	Реалізовані матеріали на сторону	377	712	15000
12	Відображено суму податкових зобов'язань	712	641/ПДВ	2500
13	Відображено облікову вартість матеріалів, реалізованих на сторону	943	201	10000
14	Списано суму ТЗВ, що припадає на вартість реалізованих матеріалів	943	2011	400

4. *Вибуття запасів. Методи оцінки вибуття запасів*

Запаси вибувають з підприємства у результаті [42]:

- 1) реалізації за грошові кошти в національній або іноземній валюті;
- 2) безоплатної передачі;
- 3) внесення до статутного капіталу іншого підприємства;
- 4) повернення постачальнику тощо.

Незалежно від способу вибуття запасів застосовують один із п'яти методів оцінки, зазначених в п. 16 П(С)БО 9 [42] і п. 2.15 Методрекомедацій №2 [63]. Метод оцінки вибуття запасів підприємство визначає самостійно в наказі про облікову політику з урахуванням особливостей своєї діяльності.

1. **Метод ідентифікованої собівартості** відповідної одиниці запасів. Використовують при виробництві дорогоцінної продукції або торгівлі автомобілями, виробами з дорогоцінних металів і каміння, об'єктами нерухомості тощо. При цьому на підприємстві має бути організований індивідуальний облік за кожним видом запасів, коли вартість одиниці запасів можна ідентифікувати. Наприклад, оприбутковано авіадвигун для подальшої збірки. Цей двигун має номер, що вказаний і в супровідних документах. При відпуску у складальний цех буде списано саме цей двигун і саме його вартість. При використанні цього методу необхідно визначити ознаку, за якою можна ідентифікувати одиницю запасів.

Приклад. Залишок товару на початок місяця становить 2115,0 грн. (90 од. за ціною 23,50 грн.).

У звітному періоді товар отримувався двічі:

1) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.;

2) 60 од. за ціною 23,80 грн./од.

Протягом місяця реалізовано на сторону 150 од. Усі ціни – без ПДВ.

Рорахунок собівартості реалізованих запасів за методом ідентифікованої собівартості представлено в табл. 7.11.

Таблиця 7.11

Списання запасів методом ідентифікованої собівартості

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	90	23,50	2115	-	-	-	60	23,50	1410
10.11	-	-	-	50	23,70	1185	50	23,70	1185
18.11	-	-	-	60	23,80	1428	40	23,80	952
Разом	90	-	2115	110	-	2613	150	-	3547

Собівартість запасів, що вибули, становить:

$$60 \times 23,50 + 50 \times 23,70 + 40 \times 23,80 = 3547,0 \text{ (грн.)}$$

Собівартість товару на кінець звітного періоду дорівнює:

$$30 \times 23,50 + 20 \times 23,80 = 1181,0 \text{ (грн.)}$$

2. Метод середньозваженої собівартості використовують підприємства, які мають велику кількість запасів різної номенклатури. При цьому середньозважена собівартість запасів може розраховуватися [42]:

1) за звітний місяць (п. 18 П(С)БО 9);

2) на дату здійснення операції (п. 19 П(С)БО 9).

Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів визначають у наказі про облікову політику підприємства.

За методом **середньозваженої собівартості за звітний місяць** середньозважену собівартість одиниці запасів розраховують за формулою 7.3:

$$C / B_{сер} = \frac{Bz_n + Bz_{над}}{Z_n + Z_{над}}, \quad (7.3)$$

де $C / B_{сер}$ – середньозважена собівартість од. певного виду запасів, грн.;

Bz_n – вартість залишку запасів на початок звітного місяця, грн.;

$Bz_{над}$ – вартість запасів, що надійшли у звітному місяці, грн.;

Z_n – кількість одиниць певного виду запасів на початок місяця, од.;

$Z_{над}$ – кількість одиниць запасів цього виду, що надійшли у звітному місяці, од.

МОДУЛЬ 2

За умовою попереднього прикладу (с. 168) середньозважена собівартість одиниці запасів, що вибули, визначається так:

$$(2115,0 + 1185,0 + 1428,0) : (90 + 110) = 23,64 \text{ (грн./од.)}$$

Загальна вартість за звітний місяць запасів, що вибули, становитиме:

$$23,64 \times 150 = 3546,0 \text{ (грн.)}$$

Вартість залишку запасів на кінець місяця складе:

$$23,64 \times 50 = 1182,0 \text{ (грн.)}$$

Метод середньозваженої собівартості (на дату операції). Постійна система обліку запасів, на відміну від періодичної, передбачає безперервне відображення змін у їх складі. Оцінку кожної операції з вибуття запасів здійснюють за середньозваженою собівартістю за формулою 7.4:

$$C / B_{сер} = \frac{Bz_{опер}}{Z_{опер}}, \quad (7.4)$$

де $Bz_{опер}$ – сумарна вартість запасів на дату операції, грн.;

$Z_{опер}$ – кількість запасів на дату операції, од.

Спираючись на умову попереднього прикладу (с. 116) середньозважена собівартість одиниці запасів на дату операції розрахована в табл. 7.12.

Таблиця 7.12

Метод середньозваженої собівартості (на визначену дату)

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	90	23,50	2115,0	-	-	-	-	-	-
06.11	-	-	-	-	-	-	60	23,50	1410,00
10.11	-	-	-	50	23,70	1185	-	-	-
14.11	-	-	-	-	-	-	50	23,625	1181,25
20.11	-	-	-	60	23,80	1428	-	-	-
26.11	-	-	-	-	-	-	40	23,7417	949,67
Разом	90	-	2115,0	110	-	2613	150	-	3540,92

1) станом на 06.11: $2115,0 : 90 = 23,5$ (грн).

2) станом на 14.11: $(2115,0 - 1410,0 + 1185,0) : (90 - 60 + 50) = 1890,0 : 80 = 23,625$ (грн).

3) станом на 26.11: $(1890,0 - 1181,25 + 1428,0) : (80 - 50 + 60) = 2136,75 : 90 = 23,7417$ (грн).

Вартість запасів на кінець звітного місяця (залишок):

$$50 \times 23,7417 = 1187,08 \text{ (грн.)}$$

3. **Метод ФІФО.** Оцінка запасів за методом ФІФО ґрунтується на припущенні, що запаси використовують у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. Запаси, придбані першими, відпускають першими, а ті, що залишилися на кінець періоду, є запасами, що були придбані або виготовлені в останню чергу. За умовою попереднього прикладу собівартість запасів, що вибули (06.11 – 60 од, 14.11 – 50 од., 26.1 – 40 од.), становить:

$$60 \times 23,50 + 30 \times 23,50 + 50 \times 23,70 + 10 \times 23,80 = 3538,0 \text{ (грн.)}$$

Собівартість запасів на кінець звітної періоду дорівнює:

$$50 \times 23,80 = 1190,0 \text{ (грн.)}$$

4. **Метод нормативних затрат.** За методом нормативних затрат собівартість запасів, що вибули, визначають виробничі підприємства виходячи з **норм витрат** на виготовлення одиниці продукції (робіт, послуг). Норми витрат підприємства встановлюють самостійно з урахуванням звичайних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Оцінка продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу (або на кінець місяця) коригується до фактичної виробничої собівартості. Цей метод широко використовується при оцінці НЗВ та готової продукції на підприємствах з масовим і великосерійним виробництвом.

Приклад. На початок листопада на складі виробничого підприємства готова продукція була відсутня. Протягом місяця на склад трьома партіями надійшла готова продукція в такій кількості: 1) 50 шт.; 2) 70 шт.; 3) 55 шт.

У цьому ж місяці зі складу тричі була реалізована готова продукція в кількості: 1) 40 шт.; 2) 45 шт.; 3) 60 шт. Нормативна вартість одиниці продукції в листопаді становить 120 грн., а фактична собівартість – 125 грн.

Списання запасів методом нормативних затрат наведено в табл. 7.13.

Таблиця 7.13

Списання запасів методом нормативних затрат

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло		
	кількість, шт.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, шт.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, шт.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	-	-	-	-	-	-	-	-	-
06.11	-	-	-	50	120,0	6000	-	-	-
14.11	-	-	-	-	-	-	40	120,0	4800
19.11	-	-	-	70	120,0	8400	-	-	-
20.11	-	-	-	-	-	-	45	120,0	5400
25.11	-	-	-	55	120,0	6600	-	-	-
30.11	-	-	-	-	-	-	60	120,0	7200
кориг-я	-	-	-	175	5,0	875	145	5,00	725
Разом	-	-	-	175	125,0	21875	145	125,0	18125

Вартість готової продукції, що вибула, становить:
 $40 \times 120,0 + 45 \times 120,0 + 60 \times 120,0 + 725,0 = 18125,0$ (грн.).

Залишок готової продукції на кінець місяця: $30 \times 125,00 = 3750,0$ (грн.).

5. **Метод ціни продажу** можуть використовувати підприємства роздрібною торгівлі, які мають значну номенклатуру товарів, яка постійно змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Детальніше порядок списання запасів за методом ціни продажу розглянуто в підрозділі 5 цього розділу.

Реалізація запасів за грошові кошти в національній валюті. Вибуття запасів для реалізації (крім товарів у роздрібній торгівлі) оформлюють накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (т. ф. № М-11). В обліку постачальника **накладна-вимога слугує підставою для відображення доходів від реалізації**. Водночас для оформлення відпуску товарів покупцям можна використовувати і бланки нетипової форми. Вони повинні містити всі обов'язкові реквізити. Крім того, при автоперевезеннях вантажів заповнюють товарно-транспортну накладну (т. ф. № 1-ТН).

При реалізації запасів за грошові кошти в обліку продавця виникає **дохід**. Його відображають з дотримання всіх умов, перелічених у п. 8 П(С)БО 15 [40]:

- 1) покупцю передано всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на запаси;
- 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими запасами;
- 3) сума доходу (виручки) може бути достовірна визначена;
- 4) існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Залежно від виду запасів облік доходів від їх реалізації ведуть на таких субрахунках [28]:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Собівартість реалізованих запасів також залежно від їх виду відображають на таких субрахунках [28]:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Приклад. Підприємство на підставі договору постачання реалізує:

- *готову продукцію на суму 12600,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 2100,0 грн.);*
- *товари на суму 18000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 3000,0 грн.);*
- *матеріали на суму 4200,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 700,0 грн.);*
- *МШП на суму 1800,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 300,0 грн.).*

Собівартість реалізованих запасів становить: готової продукції – 9000,0 грн.; товарів – 12000,0 грн.; матеріалів – 2500,0 грн.; МШП — 1200,0 грн.

Облік зазначених операцій зазначений в табл. 7.14.

Таблиця 7.14

Облік реалізації запасів за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображено дохід від реалізації:			
	— готової продукції	361	701	12600
	— товарів		702	18000
	— матеріалів		712	4200
	— МШП		712	1800
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості:			
	— готової продукції	701	641/ПДВ	2100
	— товарів	702		3000
	— матеріалів і МШП	712		1000
3	Списано собівартість реалізованих:			
	— готової продукції	901	26	9000
	— товарів	902	281	12000
	— матеріалів	943	20	2500
	— МШП	943	22	1200

Продаж запасів іноземному контрагенту. У бухгалтерському обліку при реалізації запасів на експорт, як і при їх реалізації вітчизняним контрагентам, у підприємства виникає дохід. Оскільки дохід підприємство отримує в іноземній валюті, йому слід ураховувати й норми П(С)БО 21 [38]. Облік реалізації товарів за іноземну валюту залежать від того, яка подія була першою – відвантаження запасів чи оплата їх вартості.

1. *Перша подія – відвантаження запасів.* У цьому випадку дохід перераховують у валюту звітності за курсом НБУ на початок дня дати операції.

Дебіторська заборгованість покупця, що виникла при цьому, вважається **монетарною** (оскільки підлягає погашенню грошима). На дату балансу та на дату здійснення господарської операції за нею потрібно визначати курсові різниці.

2. *Перша подія – отримання передоплати.* Суму доходу від реалізації запасів на експорт перераховують в національну валюту за курсом НБУ на початок дня дати його надходження і фіксують. У майбутньому, коли буде

МОДУЛЬ 2

визнаний дохід (на дату відвантаження запасів), його потрібно відобразити за курсом НБУ, що діяв **на дату отримання авансу**.

Кредиторська заборгованість перед покупцем, що виникла після надходження передоплати, є **немонетарною** (оскільки підлягає погашенню не грошима, а ТМЦ). Тому курсові різниці за нею не розраховують.

3. *Надходження іноземного авансу частинами.* У цьому випадку дохід від реалізації запасів визначаємо за сумою авансових платежів, перерахованих за курсом НБУ **виходячи з послідовності їх отримання**.

Монетарна заборгованість підлягає перерахунку на дату балансу і на дату погашення. При цьому виникають курсові різниці (табл. 7.15).

Таблиця 7.15

Курсові різниці при реалізації запасів за іноземну валюту [36]

Перша подія	Вид курсової різниці	Критерії визначення	Субрахунок обліку
відвантаження товарів	Додатна	Курс валюти на дату балансу або дату здійснення господарської операції вищий за курс, що діяв на дату відвантаження товарів	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
	Від'ємна	Курс валюти на дату балансу або дату здійснення господарської операції знизився щодо курсу, що діяв на дату відвантаження товарів	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
передоплата	Курсові різниці не виникають		

Приклад. Підприємство відвантажило на експорт нерезиденту сировину на суму \$12000. Балансова вартість реалізованої сировини – 200000 грн.

В обліку зазначені операції відображають таким чином (табл. 7.16).

Таблиця 7.16

Облік експорту запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, \$/грн.
Варіант 1. Перша подія – відвантаження запасів				
1	Відвантажено сировину на експорт (курс НБУ на 24.09.20XX р. – 21,60 грн./\$)	362*	712	\$12000 259200
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641/ПДВ	0**
3	Списано вартість реалізованої сировини	943	201	200000

Відображення курсових різниць (курс НБУ на 30.09.20XX р. – 21,66 грн./\$)				
5	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю нерезидента на дату балансу (\$12000 × (21,66 – 21,60))	362	714	720
Оплата сировини (курс НБУ на 07.10.20XX р. – 21,62 грн./\$)				
6	Отримано від нерезидента на розподільчий рахунок кошти в оплату за сировину	316	362	\$12000 259440
7	Відображено курсову різницю на дату її погашення \$12000 × (21,62 – 21,66)	945	362	480
Варіант 2. Перша подія – отримання передоплати				
1	Отримано передоплату за сировину від нерезидента (курс НБУ на 24.09.20XX р. – 21,60 грн./\$)	316	681	\$12000 259200
Відвантаження сировини (курс НБУ на 07.10.2015 р. – 21,62 грн./\$)				
2	Відображено доходи від реалізації сировини нерезиденту (за курсом на дату отримання передоплати – 21,60 грн./\$)	362	712	\$12000 259200
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641/ПДВ	0
4	Списано вартість реалізованої сировини	943	201	200000
5	Здійснено залік заборгованостей	681	362	\$10000 259200

*Заборгованість, що виникла, є монетарною.

**Податкові зобов'язання з ПДВ виникають за ставкою 0% (при експорті).

Повернення запасів постачальнику. Одним із варіантів вибуття запасів може бути їх повернення постачальнику, оскільки покупець має право [4]:

– повернути продавцеві товар і розірвати договір купівлі-продажу, якщо приналежності товару або документи на нього не передані продавцем у встановлений строк (ч. 2 ст. 666 ЦКУ);

– вимагати передання кількості товару, якої не вистачає, або відмовитися від переданого товару та його оплати у разі передачі продавцем товару в кількості меншій, ніж встановлено договором (ч. 1 ст. 670 ЦКУ);

– відмовитися від товару (або його частини) та вимагати заміни товару, який не відповідає асортименту, – у разі передачі продавцем товару (частини товару) з порушенням асортименту (ч. 2 ст. 672 ЦКУ);

– відмовитися від договору та вимагати повернення сплачених за товар грошей або вимагати заміни товару – у разі істотного порушення вимог до його якості (ч. 2 ст. 678 ЦКУ);

– вимагати заміни некомплектного товару на комплектний або відмовитися від договору та вимагати повернення раніше сплаченої суми, якщо продавець передав покупцю некомплектний товар і не доукомплектував його в розумний строк (ч. 2 ст. 684 ЦКУ).

МОДУЛЬ 2

Вимагати повернення товару може і продавець, якщо (ч. 2 ст. 697 ЦКУ):

- покупець порушив строк оплати товару, встановлений у договорі;
- не настали обставини, за яких право власності на товар переходить до покупця [4].

Якщо запаси були оприбутковані на підприємстві та обліковані на відповідних субрахунках обліку ТМЦ (20, 21, 22, 28), то при їх поверненні, **проводять відповідне коригування** одним із двох способів:

1) методом «червоне сторно» з відповідним записом:

Дт 20, 21, 22, 28 – Кт 63.

2) за допомогою зворотного запису: Дт 63 – Кт 20, 21, 22, 28.

Повернення запасів неналежної якості може супроводжуватися пред'явленням претензії до продавця. Якщо такий захід вжито, покупець для обліку розрахунків за претензіями використовує **субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями»**. Пред'явлення претензії відображається в обліку покупця записом: Дт 374 – Кт 631 (632).

Якщо продавець задовольнив претензію, покупець здійснює запис:

Дт 20, 21, 22, 28, 311 – Кт 374.

Приклад. Підприємство за договором постачання отримує запасні частини. Договірна вартість – 25200,0 грн. (у т.ч ПДВ). Покупець здійснив передоплату на суму договору. Продавець відвантажив усю партію запчастин покупцю. Після оприбуткування запасів покупець виявив, що половина партії запчастин вартістю 12600,0 грн. (у т.ч. ПДВ) є некондиційною та надіслав претензію з вимогою прийняти запчастини, що не задовольняють вимог. Продавець претензію покупця задовольнив і повернув передоплату (табл. 7.17).

Таблиця 7.17

Облік повернення запасів постачальнику

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Перераховано продавцю передоплату за запчастини	371	311	25200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	4200
3	Оприбутковано запчастини, отримані від продавця	207	631	21000
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ при оприбуткуванні запчастин	644	631	4200
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	25200
6	Відображено повернення некондиційних запчастин	631	207	10500
7	Надіслано претензію продавцю	374	631	12600
8	Задоволено претензію (повернено передоплату)	311	374	12600
9	Відображено коригування відображеного раніше податкового кредиту (методом «червоне сторно»)	641/ПДВ	631	2100

5. Облік товарів в торгівлі, торгова націнка

Оприбуткування товару за ціною придбання (без ПДВ) відображають за Дт субрахунку **281 «Товари на складі»**. Вартість товарів за ціною реалізації відображають за Дт субрахунку **282 «Товари в торгівлі»**. Націнку, що є різницею між купівельною та продажною вартістю товарів, обліковують за кредитом субрахунку **285 «Торгова націнка»**. При цьому в балансі підприємства відображають згорнуте сальдо зазначених субрахунків.

Сума торгової націнки має забезпечити покриття витрат підприємства на реалізацію товару та отримання певної суми прибутку, що підприємство очікує отримати від реалізації товару, а також суму ПДВ, що відноситься до купівельної вартості товарів. Підприємство встановлює торгову націнку з урахуванням норм Закону України «Про ціни і ціноутворення» № 5007 [17].

При цьому при встановленні торгової націнки має враховувати граничну торговельну надбавку (націнку), що є її максимально допустимим рівнем під час реалізації товару в роздрібній торгівлі. Постановою Кабінета Міністрів № 1548 затверджено перелік значущих товарів та порядок регулювання цін на них. Водночас певні повноваження з регулювання цін і тарифів на окремі види продукції (робіт, послуг) Кабмін передав обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям. Серед переданих повноважень є установа торговельних надбавок до оптової ціни виробника (митної вартості) на низку товарів (табл. 7.18).

Таблиця 7.18

«Значущі» товари та порядок регулювання цін на них

Група товарів, щодо яких застосовується цінове регулювання	Гранична величина	Граничний рівень регульованої величини
Борошно, хліб, макаронні вироби, крупи, цукор	Торговельні (постачальницько-збутові) надбавки до оптової ціни виробника (митної вартості)	не вище 15% (без урахування витрат на транспортування в міжміському сполученні)
Яловичина, свинина, м'ясо птиці, ковбасні вироби варені		
Молоко, сир, сметана, масло вершкове		
Олія соняшникова, яйця курячі		

Конкретний асортимент продовольчих товарів, ціни на які підлягають держрегулюванню, визначається місцевими органами влади. Якщо місцевий орган не встановлює такий асортимент та регульовану граничну величину торговельної надбавки, то в регіоні діє «загальний» перелік товарів і торговельна надбавка **не вище 15%**.

Затверджений рівень націнки розподіляється між оптовими та роздрібними торговцями на договірній основі і не залежить від кількості

посередників. Торгова націнка на зазначені групи товарів застосовується до **оптової ціни виробника**, тому продавцю дуже важливо знати її **величину**, щоб не перевищити допустимі норми. **Оптова ціна виробника** – це економічно обґрунтована вартість одиниці продовольчого товару, розрахована на підставі повної планованої собівартості виробництва з урахуванням визначеного **нормативу рентабельності без ПДВ** або інших податків і зборів.

Кожен продавець у ланцюжку «виробник → продавець 1 → продавець 2...→ кінцевий споживач» має **контролювати рівень торговельних надбавок** на оптову ціну виробника **завдяки Декларації про оптову ціну на продовольчі товари, щодо яких запроваджено державне регулювання**. Її форму затверджено наказом Міністерства економіки України від 13.08.2008 р. № 341. Цю декларацію складає виробник окремо **на кожен партію товару** в 1-му примірнику і залишає її у себе. Завірена керівником або особою, яка його заміщає, **копія декларації** надається виробником кожному покупцю товару разом із первинними документами на постачання товару і *застосовується на всіх етапах реалізації товару*.

Приклад. Підприємство роздрібною торгівлі реалізує м'ясо птиці. Оптова ціна виробника м'яса згідно з копією декларації становить 20,0 грн./кг (без ПДВ). Вартість, за якою цей товар надійшов до магазину, - 25,20 грн./кг (у т.ч. ПДВ – 4,2 грн.), тобто вартість без ПДВ – 21 грн./кг. Згідно з розпорядженням облдержадміністрації гранична торговельна надбавка до оптової ціни виробника на м'ясо птиці у регіоні становить 10%, тому коефіцієнт торговельної націнки дорівнює 1,1 (100% + 10%).

Розрахуємо **граничну ціну** м'яса птиці, за якою її може продати магазин:
 $20,0 \times 1,2 \times 1,1 = 26,40$ грн./кг.

1,2 – коефіцієнт для нарахування ПДВ (100%+20%=120%).

У цьому випадку товар надійшов до магазину не безпосередньо від виробника, а від посередника, тому при визначенні власної торговельної націнки враховують саме вартість, за якою товар надійшов від постачальника.

Торговельна націнка магазину за 1 кг м'яса птиці становить:

$26,40 - 21,0 = 5,40$ грн./кг.

Для відображення **доходу від реалізації товарів** підприємства роздрібною торгівлю застосовують субрахунок 702. За Кт цього субрахунку відображають нарахування доходу на дату відвантаження товарів, за Дт – відповідну суму непрямих податків (у т.ч. ПДВ). Одночасно з визнанням доходу підприємство відображає витрати за Дт субрахунку 902 (собівартість реалізованих товарів).

Для застосування оцінки вибуття товарів **за цінами продажу** мають бути одночасно дотримані такі умови (п. 22 П(С)БО 9) [42]:

- 1) підприємство займається роздрібною торгівлю;
- 2) застосування інших методів оцінки вибуття не виправдане;
- 3) підприємство має значну номенклатуру товарів, що змінюється;
- 4) рівень торгової націнки на товари приблизно однаковий.

Якщо на підприємстві роздрібної торгівлі торгові націнки для різних груп товарів різняться, воно все одно може застосовувати метод ціни продажу при вибутті зазначених товарів.

Визначення собівартості реалізованих товарів при їх обліку за цінами продажу здійснюють **одноразово** після закінчення звітного місяця. В основі оцінки вибуття товарів за цінами продажу лежить розрахунок **середнього відсотка торгової націнки**, який знаходять за формулою 7.5:

$$\text{Сер.}\% \text{ ТН} = \frac{\text{ТН}_{\text{поч}} + \text{ТН}_{\text{отр}}}{\text{Т}_{\text{поч}} + \text{Т}_{\text{отр}}} \times 100\% , \quad (7.5)$$

де *Сер. % ТН* – середній відсоток торгової націнки;

ТН_{поч} – залишок торгових націнок на початок звітного місяця;

ТН_{отр} – сума торгових націнок до продажно вартості, отриманих у звітному місяці товарів;

Т_{поч} – продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на початок звітного місяця;

Т_{отр} – продажна (роздрібна) вартість отриманих у звітному місяці товарів.

Після визначення *Сер.% ТН* визначають суму торгової націнки, що припадає на реалізовані протягом місяця товари за формулою 7.6:

$$\text{ТН}_p = \frac{\text{Т}_p \times \text{Сер.}\% \text{ ТН}}{100\%} , \quad (7.6)$$

де *ТН_p* – сума торгової націнки, що припадає на реалізовані у звітному місяці товари;

Т_p – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів.

У свою чергу, собівартість реалізованих товарів (СТ_p) визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари: $\text{СТ}_p = \text{Т}_p - \text{ТН}_p$.

Фактичну собівартість реалізованих товарів (виходячи з ціни їх придбання) списують проводкою: Дт **902** – Кт **282**. При цьому на суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари, роблять проводку: Дт **285** – Кт **282** або відображають зворотну кореспонденцію рахунків методом «червоне сторно»: Дт **282** – Кт **285**.

Приклад. На підприємстві роздрібної торгівлі вартість залишків товарів на 01.11.20XX р. становить 580000,0 грн. (за цінами продажу). При цьому первісна вартість товарів дорівнює 348000,0 грн., а сума торгової націнки – 232000,0 грн. Протягом місяця підприємство придбало товари на суму 216000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 36000,0 грн.). Роздрібна вартість отриманих товарів – 300000,0 грн. Продажна (роздрібна) вартість товарів, реалізованих у листопаді 20XX р., склала 380000,0 грн. (табл. 7.18)

МОДУЛЬ 2

Таблиця 7.18

Списання товарів методом ціни продажу, грн

№ з/п	Показник	Первісна (купівельна) вартість	Сума торгової націнки (субрахунок 285)	Продажна вартість (субрахунок 282), гр. 3 + гр. 4
1	2	3	4	5
1	Залишок товарів на 01.11.20XX р.	348000	232000	580000
2	Надійшло товарів протягом місяця	180000	120000	300000
3	Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	528000	352000	880000
4	Середній відсоток торгової націнки, %	$352000 : 880000 \times 100\% = 40\%$		
5	Реалізовано товари протягом місяця	228000*	152000**	380000
6	Залишок товарів на 30.11.20XX р.	300000	200000,00	500000,00

*Собівартість реалізованих товарів становить: $380000 - 152000 = 228000$ (грн.).

**Сума торгової націнки, що припадає на реалізовані в листопаді товари: $380000 \times 40 : 100 = 152000$ (грн.).

Облік знижок Нерідко підприємство в роздрібній торгівлі вдається до надання знижок, що потребує коригування суми торгових націнок і собівартості реалізованого товару. Спочатку товари передаються в роздріб за продажною вартістю, що включає певний розмір торгової націнки. Згодом товари реалізуються за меншою вартістю, тобто не вся нарахована торгова націнка надходить. Тому потрібно враховувати зазначені обставини в обліку.

Суму торгової націнки, що відноситься до реалізованого товару ($TН_p$), можна визначити за формулою 7.7:

$$TН_p = \frac{(T_{фр} + C_{зн}) \times Сер.\% ТН}{100\%}, \quad (7.7)$$

де $T_{фр}$ – фактична вартість реалізованого у звітному місяці товару (у розмірі виручки, що надійшла до каси);

$C_{зн}$ – сума знижок, наданих покупцям протягом звітного місяця.

Як правило, в обліку суми знижок окремим записом не відображають. Їх списання здійснюють у загальній сумі реалізованої ТН записом: **Дт 282 – Кт 285** методом «червоне сторно» або зворотним записом: **Дт 285 – Кт 282**.

Приклад. Магазин проводить рекламну акцію: з 1 по 15 листопада 20XX р. всім покупцям надається знижка на чайники у розмірі 15%. Залишки товару на початок місяця становлять 31920,0 грн. за роздрібними цінами (Дт 282). Торгова націнка в залишках товарів (Кт 285) – 9576,0 грн. Протягом листопада 20XX р. магазин придбав товар на суму 21000,0 грн. (у т.ч. ПДВ).

Продажна вартість придбаного товару – 25000,0 грн. Вартість реалізованого товару за роздрібними цінами (без урахування знижки) – 45000,0 грн., у т.ч. вартість чайників, проданих з 1 по 15 листопада, – 32000,0 грн. Знижка становить 4800,0 грн. Отже до каси надійшла виручка в сумі 40200,0 грн. (45000,0 – 4800,0). Зазначені операції відображені в табл. 7.19.

Таблиця 7.19

Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Придбання товарів				
1	Оприбутковано товари	281	631	17500
2	Відображено суму податкового кредиту	641/ПДВ	631	3500
3	Оплачено отримані товари	631	311	21000
4	Передано товари в роздріб	282	281	17500
5	Нараховано торгову націнку: (25000 – 17500)	282	285	7500
Реалізація товарів				
7	Відображено дохід від реалізації товарів (з урахуванням знижки)	301	702	40200
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	6700
9	Відображено торговельну знижку зворотним записом	285	282	4800
10	Списано суму реалізованої торгової націнки	285	282	8700*
11	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	282	31500**
Залишок товарів на кінець місяця				
12	— продажна вартість	282	—	11920
	— торгова націнка	—	285	3576

* Сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів:

1) середній відсоток торгової націнки:

$$(9576 + 7500) : (31920 + 25000) \times 100\% = 30\%;$$

2) сума реалізованої ТН: $(40200 + 4800,00) \times 30\% : 100\% = 13500$ грн.

Оскільки сума знижки вже відображена в рядку 9 табл., в ряд. 10 зазначають різницю: $13500 - 4800 = 8700$ грн.

***Собівартість реалізованих товарів визначаємо як різницю між продажною вартістю реалізованих товарів (без урахування знижки) і торговою націнкою: $45000 - 13500 = 31500$ грн.*

6. Особливості обліку окремих видів запасів

1. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП). До МШП відносять активи будь-якої вартості, якщо строк їх використання **не перевищує 1 рік** або нормальний операційний цикл, якщо він більше року.

Такі предмети мають властивості, які зближують їх з основними засобами (ОЗ), зокрема, з МНМА (субрахунок 112). Схожість МШП з ОЗ полягає в тому, що вони не споживаються одноразово в конкретному виробничому циклі, а багаторазово беруть участь у процесі виробництва протягом тривалого часу, зберігаючи свою натуральну форму. Проте основні засоби, на відміну від МШП, використовуються протягом періоду більше 1 року або операційного циклу, якщо останній довший за рік. Саме у **строку використання** й полягає основна відмінність між МШП і ОЗ. Актив відносять до основних засобів, якщо його неможливо віднести до МШП. Щодо останніх стандарти приписують орієнтуватися саме на очікуваний строк експлуатації.

Деталізованого переліку предметів, що належать до МШП, П(С)БО 9 не наводить. Інструкція № 291 відносить до таких: інструменти, господарський інвентар, спецоснащення, спецодяг тощо [28].

Особливістю обліку, що відрізняє МШП від інших запасів, є те, що після передання МШП в експлуатацію і виключення їх вартості зі складу активів (списання з балансу), має бути організовано **оперативний кількісний облік** таких предметів (п. 23 П(С)БО 9). Оперативний облік переданих в експлуатацію МШП ведуть у кількісному вираженні протягом строку їх фактичного використання за місцями експлуатації та відповідальними особами.

Первинні документи. Надходження МШП на підприємство документують аналогічно будь-яким іншим видам запасів. Для цього використовують прибутковий ордер (типова форма № М-4) або ТТН з використанням штампа (відмітки) про оприбуткування.

Так само подібно до інших різновидів запасів аналітичний облік МШП на складах ведеться з використанням карток складського обліку матеріалів (типова форма № М-12). Видачу МШП зі складу в експлуатацію структурним підрозділам підприємства можна оформляти за допомогою накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11). А ось для документування операцій, пов'язаних із наявністю та рухом МШП в експлуатації, існують свої типові форми первинного обліку, затверджені наказом № 145 та представлені в табл. 7.20 [21].

Документи з руху МШП, які знаходяться в експлуатації [21, 84]

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма №МШ-1 <i>Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)</i>	-для обліку зміни запасу інструментів (пристосувань) у цехових інструментальних коморах. Застосовується на підприємствах, де оперативний облік і контроль за рухом МШП, що знаходяться в експлуатації (у виробництві), здійснюється методом обліку обмінного (оборотного) фонду. Складається у <u>2-х примірниках</u> при необхідності зміни норми, один примірник знаходиться у планово-економічному відділу, другий – у цеху.
Форма №МШ-2 <i>Картка обліку МШП</i>	-для обліку МШП, виданих працівникам підприємства в індивідуальне користування, у користування бригади чи ланки. Ведеться в <u>1-му примірнику</u> , зберігається у комірника.
Форма №МШ-3 <i>Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)</i>	-для обліку МШП, які потребують ремонту чи заточування на підприємствах, де це здійснюється централізовано. Випишується у <u>2-х примірниках</u> комірником, один – залишається у комірника, другий – передається разом з інструментом у цех.
Форма №МШ-4 <i>Акт вибуття МШП</i>	-для оформлення факту помилки, псування або втрати МШП. Складається у <u>1-му примірнику</u> майстром або начальником цеху. Якщо втрата сталася з вини МВО та потребує відшкодування, то Акт складається в <u>2-х примірниках</u> .
Форма №МШ-5 <i>Акт списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні</i>	Застосовується тільки на підприємствах, де оперативний облік і контроль за рухом МШП, що знаходяться в експлуатації (у виробництві), здійснюється методом обліку обмінного (оборотного) фонду. Для оформлення списання інструментів (пристроїв) і обміну їх на придатні. Складається в <u>1-му примірнику</u> комісією цеху на підставі разових актів вибуття інструментів (пристроїв) – Форма №МШ-4.
Форма №МШ-6 <i>Особова картка № _____ Обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв</i>	-для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, які видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Відкривається на кожного працівника. Ведеться в <u>1-му примірнику</u> і зберігається у комірника.
Форма №МШ-7 <i>Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та пристроїв</i>	-для обліку прийнятих від працівника підприємства спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв для прання, дезінфекції, ремонту і сезонного зберігання та повторної видачі для користування. Заповнюється комірником цеху у <u>2-х примірниках</u> окремо на видачу й на повернення.
Форма №МШ-8 <i>Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>	-для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання всіх видів МШП і здачу їх у комору для утилізації. Складається в <u>1-му примірнику</u> комісією цеху на підставі разових актів вибуття МШП.

МОДУЛЬ 2

Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух МШП, що належать підприємству, використовують рахунок **22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**. Субрахунки до цього рахунка підприємство відкриває самостійно залежно від видів МШП за однорідними групами, установленими виходячи з потреб. За Дт рахунка 22 відображають придбані (отримані)/виготовлені МШП за їх первісною вартістю. Облікову (балансову) вартість переданих в експлуатацію МШП показують за Кт рахунка 22 з одночасним списанням на рахунки обліку витрат. На витрати ж потрапить списання нестач і втрат від псування МШП, а також інше їх вибуття. У разі повернення з експлуатації на склад МШП, придатних для подальшого використання, їх прибуткують за Дт рахунка 22 в кореспонденції з Кт **716 «Відшкодування раніше списаних активів»**.

Приклад. Підприємством у звітному періоді придбано інструменти на суму 1800,0 грн., у тому числі ПДВ – 300,00грн. Очікуваний строк корисного використання придбаних інструментів становить 11 місяців. Протягом звітного періоду зі складу підприємства відпущено інструменти:

- для капітального будівництва – 660,0 грн.;
- для виробництва певного виду продукції – 250,0 грн.;
- для загальновиробничих потреб – 110,0 грн.

Через деякий час повернено на склад частину МШП, раніше списаних до складу витрат періоду, на суму 190,0 грн (табл. 7.21).

Таблиця 7.21

Облік надходження та вибуття МШП

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано інструменти	22/Інструм.	631	1500
2	Відображено суму податкового кредиту	641/ПДВ	631	300
3	Перераховано оплату постачальнику	631	311	1800
4	Відпущено МШП зі складу:			
	— для капітального будівництва	151	22/Інструм.	660
	— для виробництва продукції	23		250
	— для загальновиробничих потреб	91		110
5	Повернено на склад раніше списані до складу витрат МШП	22/Інструм.	716	190

2. Тара – основний елемент упаковки, що є виробом для розміщення товару. **Упаковка** – це технічний засіб або комплекс засобів із розміщеним у ньому товаром, що забезпечує захист товару від пошкоджень та втрат у процесі

транспортування, зберігання і продажу, а доквілля – від забруднень. Різновид тари залежить від *кратності використання* (одноразова, багаторазова), *матеріалу виготовлення* (дерев'яна, картонна, паперова, металева), *участі у виробничому процесі* (для здійснення процесу виробництва, для зберігання ТМЦ), зворотна та незворотна, тощо [87]. Виходячи з класифікації тари, у числі *виробничих запасів* враховуватимуться: одноразова тара, що придбавається для затарювання товарів або ж разом із товарними цінностями, і багатооборотна тара, строк корисного використання якої менше року (або операційного циклу).

Вартість одноразової тари, яка придбавається разом із запасами і не надана окремо в супровідних документах, **включають у первісну вартість ТМЦ** і окремо на рахунках бухгалтерського обліку не відображають.

А вартість придбаної із запасами одноразової тари, що виділена в супровідних документах та оплачена покупцем окремо, і вартість незворотної тари багаторазового використання до первісної вартості отриманих ТМЦ не включають. Таку тару прибуткують:

- за чистою вартістю реалізації, якщо її планується реалізувати;
- в оцінці можливого використання, якщо тара призначена для використання на підприємстві.

Виробничі підприємства тару зі строком служби менше року (крім тари, що використовується як господарський інвентар) відображають на субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали». Відпуск тари виробничим цехам для затарювання продукції здійснюється за накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) або за лімітно-забірними картками (типові форми № М-8 і № М-9).

Якщо ж тара призначена виключно для зберігання запасів на складах (у коморах), у виробничих цехах, для транспортування ТМЦ, то зараховують її на рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Підприємства сфери торгівлі і ресторанного господарства рух тари під товарами, а також порожньої тари ведуть на субрахунку 284 «Тара під товарами». У разі використання тари для зберігання запасів або транспортування ці підприємства також можуть застосовувати рахунок 22.

Щодо обліку зворотної тари, отриманої під запасами, то тут важливу роль відіграє те, *чи переходить право власності* на неї і чи забезпечена вона заставними (гарантійними) коштами. З переходом права власності на зворотну тару до покупця, останній зараховує її до складу запасів (Дт 204, 284). Якщо ж право власності не переходить, то фактично відбувається тільки зміна місця зберігання тари (з балансу власника вона не списується).

У покупця така тара має бути облікована на позабалансовому субрахунку **023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»** за вартістю тари і в розрізі контрагента – власника тари. Суму сплаченої застави (якщо вона передбачена договором) відображають записом: Дт **377 «Розрахунки з іншими дебіторами»** – Кт **31 «Рахунки в банках»**. Така сума обліковується на рахунок **05 «Гарантії та забезпечення надані»**.

МОДУЛЬ 2

Приклад. Підприємство для затарювання товару на складі придбало мішки поліпропіленові (1000 шт.) на загальну вартість 6000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 1000,0 грн.). Доставка мішків – 240,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 40,0 грн.). Крім того, підприємство придбало партію товару на суму 12000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 2000,0 грн.) у заставній зворотній тарі з переходом на неї права власності. Сума застави за тару – 800,0 грн. Зазначені операції відображені у табл. 7.22.

Таблиця 7.22

Облік придбання/надходження тари

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Придбання тари загального користування				
1	Перераховано оплату постачальнику за мішки	371	311	6000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	1000
3	Здійснено передоплату транспортних послуг	371	311	240
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	40
6	Оприбутковано мішки	284 (204)	631	5000
7	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	1000
8	Вартість доставки включено до первісної вартості тари	284 (204)	631	200
9	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	40
10	Здійснено залік заборгованостей	631	371	6240
Отримання зворотної тари (з переходом права власності)				
1	Перераховано постачальнику грошові кошти в оплату вартості товару	371	311	12000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	2000
3	Перераховано заставну вартість тари під товаром	377	311	800
		05	-	800
5	Отримано товар від постачальника	281	631	10000
6	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	2000
7	Отримано від постачальника зворотну тару	284	685	800
8	Здійснено залік заборгованостей	631	371	12000
9	Тару повернено постачальнику	685	284	800
10	Повернено постачальником грошові кошти в розмірі заставної вартості тари	311	377	800
		-	05	800

Якщо тара не буде повернена протягом 12 календарних місяців з моменту її надходження, необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ.

Вартість **одноразової та незворотної тари, що вибуває**, включають до:

– виробничої собівартості готової продукції, якщо вона використовується для затарювання готової продукції безпосередньо **в процесі виробництва**. Ця операція відображається записом: **Дт 23 – Кт 204**;

– витрат на збут, якщо вона використовується для затарювання товарів, готової продукції та інших запасів **на складах**. При цьому роблять запис: **Дт 93 – Кт 204, 284**;

– собівартості реалізованих виробничих запасів, якщо її вартість не включена до первісної вартості реалізованої готової продукції, товарів, та зазначена в супровідних документах **окремою позицією**, отже оплачується окремо. Кореспонденція рахунків: **Дт 943 – Кт 204, 284, 22**.

Після відвантаження покупцю готової продукції або товару в тарі підприємство **нараховує дохід**. Для цього воно використовує субрахунок 701 або 702 відповідно. Якщо продаж тари здійснюється окремо (як виробничих запасів), то дохід відображають за кредитом субрахунку 712.

В обліку **зворотної тари** важливу роль відіграє перехід права власності, і чи забезпечена вона заставними (гарантійними) коштами.

Якщо право власності на зворотну тару під товаром переходить до покупця, у такому разі в бухгалтерському обліку роблять запис:

Дт 377 – Кт 204, 284.

Якщо ж право власності на тару під проданим товаром залишається за постачальником, то така тара з балансу не списується, а продовжує значитися на субрахунку обліку запасів (за Дт субрахунку 284 або 204).

Суму отриманої застави за зворотну тару відображають записом:

Дт 31 – Кт 685.

Крім того, така сума обліковується на позабалансовому рахунку **06 «Гарантії та забезпечення отримані»**.

7. Обліг готової продукції

Згідно з нормами Інструкції № 291 до **готової продукції** належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам та стандартам. **Готова продукція**, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або нормативно-правовим актом (п. 6 П(С)БО 9) [42]. Проте на відміну від інших видів запасів готову продукцію не можна придбати за грошові кошти або в обмін на інші активи, отримати як внесок до статутного капіталу чи безоплатно. Готова продукція може бути **тільки виготовлена** на підприємстві.

Здавання готової продукції з **цеху на склад** підприємства оформляють приймально-здавальними накладними або актами. Форми таких документів підприємство розробляє самостійно з урахуванням вимог до наявності обов'язкових реквізитів первинних документів. Крім перелічених первинних документів також застосовують накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Усі приймально-здавальні документи на випуск продукції виписує цех-здавальник у 2-х примірниках. Згодом один примірник документа передають у відділ бухгалтерії підприємства.

Облік готової продукції на складах ведуть у тому самому порядку, що й облік матеріалів на складах. Тому на кожне найменування продукції відкривають **картку складського обліку** або ведуть **книги складського обліку**. Матеріально відповідальна особа щодня робить записи в картках за кожним прибутковим і видатковим документом окремим рядком.

Готові вироби, що надійшли на склади, перебувають у розпорядженні **відділу збуту**. Відповідно до договорів постачання працівники відділу збуту здійснюють відвантаження готової продукції. Для цього оформляють два документи: **наказ-накладну або накладну**. Перший є наказом складу на відпуск або відвантаження готової продукції покупцям, в якому об'єднано два документи: наказ складу на відпуск (відвантаження) продукції та накладну на відпуск продукції зі складу. При вивезенні продукції автотранспортом виписують **товарно-транспортну накладну**.

Надходження, вибуття або списання виробів власного виробництва у бухгалтерському обліку відображають у грошовій оцінці за **фактичною виробничою собівартістю**. У поточному (аналітичному) обліку готову продукцію відображають у натуральному та грошовому вираженні. У місцях зберігання готової продукції облік ведуть за окремими її видами у прийнятих одиницях виміру.

Протягом звітного періоду в поточному обліку підприємства можуть застосовувати оцінку руху готової продукції за **обліковими цінами** (нормативними цінами) до моменту визначення фактичної виробничої собівартості. Оскільки *фактична собівартість, як правило, визначається наприкінці місяця*, а для відображення руху готової продукції протягом місяця потрібна її оцінка, отже застосовують облікові ціни.

Як облікові ціни використовують планову (нормативну) собівартість. Вибір оцінки готової продукції в аналітичному обліку має бути зафіксований у **розпорядчому документі** про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Застосування оцінки руху готової продукції за обліковою вартістю передбачає визначення та облік **відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції** від її вартості за обліковими цінами.

Можуть використовуватися два варіанти розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої (відпущеної) готової продукції.

1) **Перший варіант** передбачає розрахунок відсотка відхилень ($B\%$) фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами за формулою 7.8:

$$B\% = \frac{B_{\text{поч}} + B_{\text{над}}}{\text{ГПо}_{\text{поч}} + \text{ГПо}_{\text{над}}} \times 100\%, \quad (7.8)$$

де $B_{\text{поч}}$ – сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості в облікових цінах на початок звітного місяця;

$B_{\text{над}}$ – сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції, що надійшла на склад з виробництва протягом звітного місяця, від вартості такої продукції в облікових цінах;

$\text{ГПо}_{\text{поч}}$ – вартість залишку готової продукції за обліковими цінами на початок звітного місяця;

$\text{ГПо}_{\text{над}}$ – вартість готової продукції, оприбуткованої за обліковими цінами у звітному місяці.

Далі визначають суму відхилень фактичної виробничої собівартості продукції, відпущеної у звітному місяці, від її вартості в облікових цінах ($B_{\text{відп}}$):

$$B_{\text{відп}} = \text{ГПо}_{\text{відп}} \times B\% : 100\%, \quad (7.9)$$

де $\text{ГПо}_{\text{відп}}$ – вартість за обліковими цінами відвантаженої у звітному місяці готової продукції.

Фактичну виробничу собівартість відпущеної (реалізованої) готової продукції ($\text{ГПф}_{\text{відп}}$) розраховують за формулою 7.10:

$$\text{ГПф}_{\text{відп}} = \text{ГПо}_{\text{відп}} + B_{\text{відп}}. \quad (7.10)$$

2) **Другий варіант** передбачає розрахунок відсоткового відношення фактичної виробничої собівартості до вартості цього самого обсягу продукції в облікових цінах ($\Phi/o\%$):

$$\Phi/o\% = \frac{\text{ГПф}_{\text{поч}} + \text{ГПф}_{\text{над}}}{\text{ГПо}_{\text{поч}} + \text{ГПо}_{\text{над}}} \times 100\%, \quad (7.11)$$

де $\text{ГПф}_{\text{поч}}$ – фактична виробнича собівартість залишку готової продукції на початок звітного місяця;

$\text{ГПф}_{\text{над}}$ – фактична виробнича собівартість готової продукції, що надійшла з виробництва у звітному місяці.

Фактична виробнича собівартість відпущеної готової продукції ($\text{ГПф}_{\text{відп}}$):

$$\text{ГПф}_{\text{відп}} = \text{ГПо}_{\text{відп}} \times \Phi/o\% : 100\%. \quad (7.12)$$

МОДУЛЬ 2

Приклад. Залишок готової продукції на складі виробничого підприємства на початок місяця становить: в облікових цінах – 30000,0 грн.; за фактичною виробничою собівартістю – 32830,0 грн. Протягом цього ж місяця на склад з виробництва надійшла готова продукція в сумі:

— в облікових цінах – 200000,0 грн.;

— за фактичною виробничою собівартістю – 206600,0 грн.

У звітному місяці була відпущена зі складу готова продукція вартістю (в облікових цінах) 210000,0 грн. Порядок розрахунку фактичної виробничої собівартості готової продукції представлений в табл. 7.23.

Таблиця 7.23

Розрахунок фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції

№ з/п	Показники	Вартість продукції, грн.		
		в облікових цінах	за фактичною виробничою собівартістю	відхилення: перевитрата (+) / економія (-) (гр. 4 – гр. 3)
1	Залишок готової продукції на складі на початок місяця	30000	32830	2830
2	Готова продукція, що надійшла на склад за місяць	200000	206600	6600
3	Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	230000	239430	9430
1 варіант				
4	Відсоток відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами: $(2830 + 6600) : (30000 + 200000) \times 100\% = 4,1\%$			
5	Готова продукція, відпущена зі складу у звітному місяці	210000	218610	$210000 \times 4,1\% = 8610$
6	Залишок готової продукції на кінець місяця (ряд. 3 – ряд. 5)*	20000	20820	820
2 варіант				
7	Відношення фактичної виробничої собівартості готової продукції до її вартості в облікових цінах (у %): $(32830 + 206600) : (30000 + 200000) \times 100\% = 104,1\%$			
8	Готова продукція, відпущена зі складу у звітному місяці	210000	$210000 \times 104,1\% = 218610$	8610
9	Залишок готової продукції на складі на кінець місяця *	20000	20820	820

Для узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції підприємства використовують **рахунок 26**. За Дт цього рахунка відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативними цінами. За Кт відображають вибуття готової продукції (у випадку реалізації). При цьому собівартість реалізованої готової продукції визначають з використанням одного з методів оцінки вибуття запасів, що були розглянуті.

Отже, застосування оцінки руху готової продукції за обліковою вартістю передбачає визначення та облік відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами. У такому разі **відхилення можна відображати на окремому субрахунку рахунка 26**. Це дозволяє в межах одного рахунка отримувати фактичну собівартість продукції і дані про вартість продукції за обліковими цінами. Для цього до рахунка 26 відкривають субрахунки другого порядку, наприклад:

261 «Готова продукція за обліковими цінами»;

262 «Відхилення фактичної собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами».

В бухгалтерському обліку при надходженні закінчених виробництвом готових виробів на склад роблять два записи:

1) Дт 261 – Кт 23 – на облікову вартість готової продукції;

2) Дт 262 – Кт 23 – у разі перевитрати або

Дт 262 – Кт 23 (методом «червоне сторно») – у разі економії.

Згортання показників субрахунків 261 і 262 дасть значення фактичної виробничої собівартості готової продукції.

Інформацію про доходи від реалізації готової продукції узагальнюють на **субрахунку 701**. Аналітичний облік таких доходів ведуть за видами продукції, регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними підприємством. При цьому в обліку обов'язково визначають собівартість реалізованої продукції. У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про **собівартість реалізованої готової продукції** призначено **субрахунок 901**. Протягом звітного періоду собівартість реалізованої продукції відображають одноразово після визначення фактичної виробничої собівартості продукції в кінці звітного періоду, або у момент здійснення кожної операції з відвантаження (відпуску) в облікових цінах; при цьому на дату операції фактичну виробничу собівартість продукції не визначають, а відхилення від облікових цін виявляють тільки наприкінці місяця.

Приклад. Підприємство веде облік готової продукції за фактичною собівартістю з відображенням собівартості реалізації одноразово наприкінці місяця. Фактична виробнича собівартість продукції на початок місяця становить 32830,0 грн. Протягом місяця на склад надійшла продукція, фактична виробнича собівартість якої дорівнює 206600,0 грн.

У тому самому місяці реалізовано продукцію на суму 300000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 50000,0 грн.). Собівартість реалізації дорівнює 220000,0 грн. і

МОДУЛЬ 2

складається з виробничої собівартості реалізованої продукції в сумі 218610,0 грн. та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у розмірі 1390,0 грн. Зазначені операції відображені в табл. 7.24.

Таблиця 7.24

Облік готової продукції за фактичною собівартістю

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Сальдо готової продукції на початок місяця	26	-	32830
2	Відображено надходження на склад готової продукції за фактичною виробничою собівартістю	26	23	206600
3	Відображено дохід від реалізації готової продукції	361	701	300000
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641/ПДВ	50000
5	Списано виробничу собівартість продукції, реалізованої у звітному місяці	901	26	218610
6	Списано на собівартість реалізації нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	901	91	1390
7	Сальдо готової продукції на кінець місяця	26	-	20820

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Запаси, класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку.
2. Порядок формування первісної вартості запасів з урахуванням способу їх надходження на підприємство.
3. Відображення інформації про запаси у фінансовій звітності.
4. Облік надходження запасів на підприємство.
5. Документальне оформлення надходження, руху та вибуття запасів.
6. Особливості обліку придбання запасів за грошові кошти в національній валюті.
7. Особливості обліку придбання запасів за грошові кошти в іноземній валюті. Курсові різниці.
8. Поняття монетарних та немонетарних статей балансу.
9. Особливості обліку надходження запасів, придбаних підзвітною особою.
10. Особливості обліку нестач, виявлених при прийманні запасів.
11. Методи оцінки вибуття запасів з підприємства.
12. Поняття та склад транспортно-заготівельних витрат.
13. Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат.
14. Особливості обліку реалізованих запасів за грошові кошти в національній валюті.

15. Особливості обліку реалізованих запасів за грошові кошти в іноземній валюті. Курсові різниці.
16. Бухгалтерський облік повернення запасів постачальнику.
17. Облік товарів в торгівлі, торгова націнка.
18. Порядок встановлення торгової націнки для груп товарів, що є соціально значущими .
19. Порядок розрахунку торгової націнки та собівартості реалізованих товарів за звітній період.
20. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів.
21. Особливості обліку тари.
22. Готова продукція, відображення вартості готової продукції в обліку.
23. Фактична собівартість готової продукції та вартість готової продукції в облікових цінах: поняття та призначення.
24. Порядок та облік операцій з реалізації готової продукції.
25. Методи розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої (відпущеної) готової продукції.

Завдання 1.

Мета завдання – засвоєння порядку відображення в бухгалтерському обліку товарів в торгівлі.

Задача: скласти бухгалтерські проводки за вказаними господарськими операціями з придбання товару (табл. 7.25).

Покупець – ТОВ «Шкода» перерахувало постачальнику – компанії «Сток» (Чехія) передоплату за товар у сумі 20000 євро. За договором перевезення замовник перерахував перевізнику – ТОВ «АТП Фоззі» - за транспортні послуги міжнародних перевезень 27000,0 грн. (ПДВ – 0%). Товар було втрачено перевізником за межами України з вини перевізника, який претензію визнав і виплатив замовнику компенсацію шкоди в повному обсязі.

Таблиця 7.25

Бухгалтерський облік товарів в торгівлі

№з/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума, грн
1	Перераховано постачальнику передоплату			
2	Перераховано перевізнику передоплату			
3	Висунута претензія у сумі вартості втраченого товару			
4	Пред'явлена претензія щодо невиконання договору перевезення			
5	Визнано перевізником суму неустойки			1000
6	Отримано компенсацію від перевізника			

МОДУЛЬ 2

Завдання 2.

Мета завдання – засвоєння порядку відображення в бухгалтерському обліку запасів та інших необоротних активів.

Задача: скласти бухгалтерські проводки за вказаними господарськими операціями з придбання канцтоварів підзвітною особою та введення їх в експлуатацію (табл. 7.26).

Підприємство з каси видало працівнику під звіт готівку в сумі 800,0 грн. для придбання канцтоварів. Працівник здійснив покупку на суму 720,0 грн. (у т. ч. ПДВ 20 % – 120,0 грн.):

- папір офісний – 2 пачки за ціною 60,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 10,0 грн.) за пачку, усього на суму 120 грн. (у т.ч. ПДВ – 20,0 грн.);
- калькулятор вартістю 180,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 30,0 грн.);
- набір настільний вартістю 420,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 70,0 грн.).

Залишок грошей у сумі 80 грн. працівник своєчасно повернув до каси, а до бухгалтерії передав затверджений керівником Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, з доданими до нього підтвердними документами. Придбані матеріальні цінності передано у використання для забезпечення роботи бухгалтерії підприємства.

Амортизацію МНМА в бухгалтерському обліку підприємство нараховує в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

Таблиця 7.25

Бухгалтерський облік запасів та інших необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Видано працівнику готівкові кошти під звіт			
2	Оприбутковано канцтовари, придбані підзвітною особою:			
	— папір офісний (209 рахунок)			
	— калькулятор (22 рахунок)			
	— набір настільний			
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ			
4	Повернено до каси підприємства залишок коштів			
5	Передано у використання:			
	— папір офісний			
	— калькулятор			
	— набір настільний (112 рахунок)			
6	Нараховано знос набору настільного, що обліковується як МНМА, у розмірі 100 %			

Завдання 3.

Мета завдання – засвоєння порядку відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій.

Задача: скласти бухгалтерські проводки за вказаними господарськими операціями з реалізації товарів покупцю-нерезиденту (табл. 7.27).

Підприємство відвантажило зі складу на експорт товари вартістю \$50000 (умови постачання – DDP, місце постачання – склад покупця, курс НБУ на дату митної декларації – 22,6 грн./\$, на дату передачі товару на складі покупця – 22,8 грн./\$). Плата за митне оформлення – 1000 грн. Послуги митного брокера – 2000 грн. (без ПДВ). Балансова вартість відвантаженого товару – 800000 грн.

Таблиця 7.27

Бухгалтерський облік експортних операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, \$/грн.
1	Перераховано плату за митне оформлення товару			
2	Нараховано плату за митне оформлення (93 рахунк)			
3	Отримано від митного брокера послуги з декларування, нараховані витрати			
4	Оплачено послуги митного брокера			
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на дату фактичного вивезення товару за межі митної території			0*
6	Передано товар покупцю на складі покупця			
7	Списано собівартість реалізованих товарів			

Завдання 4.

Мета завдання – засвоєння порядку визначення собівартості реалізованого товару.

Задача: розрахувати середньозважену собівартість реалізованих запасів за даними довідки-розрахунку за методом ФІФО.

Залишок товару на початок місяця становить 2115,0 грн. (90 одиниць за ціною 23,50 грн./од).

У звітному періоді товар отримувався двічі:

1) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.;

2) 60 од. за ціною 23,80 грн./од.

Протягом місяця реалізовано на сторону 160 одиниць:

1) 60 од. за ціною 23,50 грн./од.;

2) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.;

3) 40 од. за ціною 23,80 грн./од.

Усі ціни зазначено без урахування ПДВ.

МОДУЛЬ 2

Завдання 5.

Мета завдання – засвоєння порядку відображення в бухгалтерському обліку товарів в торгівлі.

Задача: скласти бухгалтерські проводки за вказаними господарськими операціями з продажу товарів (табл. 7.28).

На початок місяця товари в підприємства не значилися. Протягом місяця надійшло 1000 кг м'яса птиці на суму 25200 грн. (у т.ч. ПДВ – 4200 грн.). Гранична продажна вартість 1000 кг м'яса птиці – 26400 грн. (у т.ч. ПДВ – 4400 грн.), а сума торговельної націнки з урахуванням ПДВ – 5400 грн. Протягом місяця підприємство продало 800 кг м'яса птиці на суму – 21120 грн. (у т.ч. ПДВ – 3520 грн.).

Таблиця 7.28

Бухгалтерський облік товарів в торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано товар від постачальника			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Перераховано гроші постачальнику			
4	Передано товар у роздріб			
5	Відображено суму торговельної націнки			
6	Відображено реалізацію товару за місяць			
7	Відображено податкові зобов'язання			
8	Списано торговельну націнку на реалізований товар (методом «червоне сторно»)			
9	Списано собівартість реалізованих товарів			

Завдання 6.

Мета завдання – засвоєння порядку відображення в бухгалтерському обліку прибирання запасів та необоротних активів.

Задача: скласти бухгалтерські проводки за вказаними господарськими операціями з придбання запасів та інших активів (табл. 7.29).

Підприємство придбало електричну снігоприбиральну машину вартістю 14850 грн. (у т.ч. ПДВ –), а також 10 лопат (112 субрахунок) вартістю 96 грн. (у т.ч. ПДВ). Придбано 2000 кг піску (201 субрахунок) за 1200 грн. (у т.ч. ПДВ.) і настили на східці (22 субрахунок) за 165 грн. (у т.ч. ПДВ). Встановлено систему обігріву даху, загальна вартість робіт – 7800 грн. (у т.ч. ПДВ). Придбано риштування (113 субрахунок) за 5100 грн. (у т.ч. ПДВ – 850 грн.).

Придбання запасів та необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано снігоприбиральну машину			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Введено машину в експлуатацію			
4	Оприбутковано лопати			
5	Відображено податковий кредит з ПДВ			
6	Зараховано лопати до складу МНМА			
7	Сплачено за машину й лопати			
8	Оприбутковано пісок			
9	Відображено податковий кредит з ПДВ			
10	Сплачено за пісок			
11	Оприбутковано настили на східці			
12	Відображено податковий кредит з ПДВ			
13	Сплачено за настили			
14	Відображені як поліпшення будівлі витрати на систему підігріву даху			
15	Відображено податковий кредит з ПДВ			
16	Сплачено за придбання та встановлення систему підігріву			
17	Введено систему в експлуатацію			
18	Оприбутковано риштування			
19	Відображено податковий кредит з ПДВ			
20	Сплачено за риштування			
21	Введено риштування в експлуатацію			
22	Нараховано амортизацію снігоприбиральної машини (умовно)			
23	Нараховано амортизацію лопат (100% вартості)			
24	Нараховано амортизацію риштувань (умовно)			

ТЕМА 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід зупинитися на визначенні готівкових коштів: платоспроможних та неплатоспроможних; на правилах обліку грошових коштів в касі. Вивчити порядок розрахунку ліміту каси, а також порядок розрахунків з підзвітними особами. Розглянути бухгалтерський облік найпоширеніших безготівкових операцій. Зупинитися на питанні розподілу валютних надходжень між розподільчим та поточним рахунками. Визначити особливості відображення грошових коштів в національній та іноземній валюті у фінансовій звітності. Розглянути поняття, оцінку та класифікацію дебіторської заборгованості. Засвоїти порядок розрахунку резерву сумнівних боргів. Проаналізувати нормативно-правові документи: П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», Цивільний кодекс України (ЦКУ), Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні №637, Інструкцію про службові відрядження в межах України та за кордоном № 59.

Перелік питань:

1. Документальне оформлення та бухгалтерський облік готівкових розрахунків.
2. Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами.
3. Документальне оформлення та облік безготівкових розрахунків.
4. Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі /продажу іноземної валюти.
5. Облік грошових коштів в дорозі.
6. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості.
7. Резерв сумнівних боргів, порядок його формування.
8. Безнадійна дебіторська заборгованість: визнання та облік.

1. Документальне оформлення та бухгалтерський облік готівкових розрахунків

Згідно п. 1.2 Положення № 637 **готівкові кошти** – це грошові знаки національної валюти України, тобто банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є дійсними платіжними засобами [54].

Готівкові розрахунки пов'язані з платежами готівкою, що здійснюють підприємства (підприємці) та фізичні особи за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) чи інших активів.

Суб'єкти підприємництва проводять готівкові розрахунки між собою, а також із фізичними особами за рахунок готівки у вигляді виручки або коштів, отриманих у банках. При цьому **готівкові розрахунки здійснюють через:**

- реєстратори розрахункових операцій (РРО) або з використанням розрахункових книжок (РК). Застосовують РРО при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також при здійсненні операцій з приймання готівки для подальшого її переказу згідно з ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [10]. **Реєстратор розрахункових операцій** – пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій [10]. До РРО відносять: електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система тощо;
- установи банків (внесення готівки на рахунки, відкриті в національній або в іноземній валюті);
- касу підприємства.

Якщо відбувається внесення готівки через установи банків без відкриття поточного рахунка для подальшого перерахування їх на рахунки підприємств (підприємців) або фізосіб, такі розрахунки є **готівковими** для платників коштів, а для отримувачів – **безготівковими** (п. 2.5 Положення № 637).

Банкноти та монети при готівкових розрахунках. Згідно з Положенням № 637 суб'єкти господарювання при готівкових розрахунках зі споживачами повинні приймати **без обмежень** в оплату за продану продукцію (товари, роботи, послуги) **банкноти та монети всіх номіналів, які НБУ випускає в обіг**. Проте такі монети і банкноти мають бути **дійсними платіжними** засобами без сумніву в їх справжності та платіжності [54].

Касири або особи, які виконують їх функції, при роботі з готівкою мають виконувати Правила № 422 для визначення платіжних ознак і обміну банкнот, розмінних і обігових монет національної валюти України [61]. В цілому банкноти і монети, що виготовлені за замовленням НБУ, як обігові засоби розподіляють на два типи – платіжні та неплатіжні. **Платіжні** - це справжні банкноти (монети), які відповідають встановленим НБУ критеріям та можуть використовуватися за всіма видами платежів, а також для зарахування на рахунки, вклади, акредитиви, для переказів та обміну. У свою чергу, платіжні банкноти (монети) залежно від ступеня зношення або пошкодження поділяють на придатні та непридатні до обігу (п. 1 розд. II Правил № 422) [61].

При цьому суб'єкти підприємництва не мають права відмовити у прийнятті в оплату вартості продукції (товарів, робіт, послуг) непридатних до обігу платіжних банкнот і монет (зношених, пошкоджених або з дефектами). Такі банкноти (монети) **підлягають обміну в банку на придатні до обігу**. Банки здійснюють такий обмін **безкоштовно** (п. 11 розд. II Правил 422).

Неплатіжними банкнотами та монетами є:

- справжні банкноти (монети), що не можуть використовуватися за всіма видами платежів, а також для зарахування на рахунки, вклади, тощо у зв'язку з набуттям у процесі обігу ознак зношення та пошкодження, які не відповідають установленим НБУ критеріям;
- спеціально пошкоджені монети (з надрізами, отворами);
- банкноти, навмисно пошкоджені з метою вчинення кримінального правопорушення; деформовані монети;
- банкноти (монети), виведені НБУ з обігу; зразки банкнот тощо [61].

Наказ про касову дисципліну. Робота з готівкою на будь-якому підприємстві розпочинається з видання наказу керівника про касову дисципліну. Даний документ не є обов'язковим та регламентованим, проте касова робота на підприємстві є більш організованою, якщо наказом:

- встановлено особу, яка є відповідальною за організацію та ведення касових операцій (касир, бухгалтер, головний бухгалтер тощо);
- зазначено осіб, які можуть виконувати обов'язки касира під час його тимчасової відсутності;
- зазначено, що працівник та особа, яка виконує обов'язки касира, мають бути ознайомлені з вимогами Положення № 637;
- вказано на необхідність укладення договору **про повну індивідуальну матеріальну відповідальність** між підприємством та працівником, який виконує обов'язки касира;
- надано **схему документообігу**, що стосується оформлення касових операцій, а також перелічено осіб, уповноважених керівником на підписання видаткових касових документів (ордерів, інших платіжних документів);
- уповноважено особу на отримання готівки в банку, а також своєчасне здавання коштів до установи банку, тобто тієї суми, що перевищує встановлений ліміт каси на підприємстві тощо.

Каса підприємства. Будь-яке підприємство, яке приймає, зберігає та видає готівкові кошти, **повинно мати касу** (п. 4.1 Положення №637). Каса необхідна для організації готівкових розрахунків та має вигляд:

- окремого приміщення (кімнати), яке обладнане відповідно до вимог, що висуваються до зберігання грошових та інших цінностей;
- робочого місця касира (навіть якщо воно знаходиться у приміщенні, в якому працюють інші працівники бухгалтерії), який здійснює готівкові розрахунки та веде Касову книгу;
- місця проведення готівкових розрахунків у торговельній точці (точці релізації продукції, надання послуг тощо).

Згідно з п. 4.1 Положення № 637 на **керівників** підприємств **покладено відповідальність** облаштувати належним чином приміщення каси,

забезпечити надійне зберігання та схоронність готівкових коштів, в тому числі при доставці з установи банку та здаванні готівки до установи банку.

Касові документи мають зберігатись на підприємстві. Їх виносити дозволяється тільки за письмового дозволу керівника або головного бухгалтера (п. 3.13 Положення № 637). У цьому випадку такі документи обов'язково мають бути повернені до приміщення підприємства **до кінця робочого дня**.

Наявність і рух грошових коштів у національній валюті в касі підприємства відображають на субрахунку **301 «Готівка в національній валюті»**. За Дт субрахунку 301 показують надходження готівкових грошових коштів до каси на підставі даних **прибуткових касових ордерів (ПКО)** типової форми № КО-1 (додаток 2 до Положення № 637).

У свою чергу, за Кт субрахунку 301 показують **видачу** готівки з каси підприємства на підставі інформації, що міститься у **видаткових касових ордерах (ВКО)** типової форми № КО-2 (додаток 3 до Положення № 637) та у **відомостях на виплату грошей** (додаток 1 до Положення № 637) [54].

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж товарів у роздріб, реалізація квитків, оплата послуг зв'язку тощо), до рахунка 30 «Готівка» відкривають додатковий субрахунок, наприклад **303 «Готівка в національній валюті в операційній касі»**.

Форми первинних та зведених документів з обліку грошових коштів у касі затверджені Постановою Правління НБУ № 252 (табл. 8.1). Надходження та видачу готівки в національній валюті відображають у **касовій книзі**. Підприємство (юрособа), що має касу, обов'язково веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені відбитком печатки підприємства. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчують підписами керівника і головного бухгалтера підприємства (юрособи) [54]. Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Таблиця 8.1

Документи з руху грошових коштів у касі

Назва і шифр	Мета застосування
Форма № КО-1 Прибутковий касовий ордер	-для отримання готівки в касу підприємства, що надійшли: від покупців в оплату за продукцію (товари), роботи, послуги; інших дебіторів, з банку; від підзвітних осіб тощо. Випишується бухгалтером в момент оприбуткування грошей в касу підприємства <u>в 1-му примірнику</u> , підписується головним бухгалтером та передається в касу підприємства. Здавачу готівки відривається квитанція до ордера, як повністю дублює інформацію з ордера.

МОДУЛЬ 2

Продовження табл. 8.1

Назва і шифр	Мета застосування
<p>Форма № КО-2 Видатковий касовий ордер</p>	<p>-для видачі готівки з каси підприємства: для сплати постачальникам за продукцію (товари), роботи, послуги; іншим кредиторам; для здачі в банк, виплати заробітної плати та інших виплат; для видачі коштів під звіт. Виписується бухгалтером в момент видачі грошей з каси підприємства <u>в 1-му примірнику</u>, підписується керівником, головним бухгалтером чи уповноваженою особою та передається в касу підприємства. Видача готівки підтверджується одержувачем, який власноруч прописом пише суму, яка одержана, ставить дату та особистий підпис з розшифровкою. Касир вказує вид та реквізити документу, за яким можна ідентифікувати одержувача коштів.</p>
<p>Форми № КО-3, КО-3а Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів</p>	<p>-для реєстрації (присвоєння порядкового номеру) виписаним прибутковим і видатковим касовим ордерам у хронологічному порядку. Складається в бухгалтерії за певний період.</p>
<p>Форма № КО-4 Касова книга</p>	<p>-є зведеним документом щодо обліку грошових коштів у касі. Призначений для обліку руху грошей у касі. Кожна сторінка касової книги складається з двох рівних частин: одна з них (з горизонтальним лініюванням) заповнюється касиром як перший примірник та залишається в книзі; друга (без лініювання) заповнюється з лицьового і зворотного боків через копіювальний папір і як Звіт касира є відривною частиною аркуша.</p>
<p>Форма № КО-5 Книга обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей</p>	<p>-для відображення видачі старшим касиром перед початком робочого дня іншим касирам авансом потрібної для видаткових операцій суми готівки під підпис; -для відображення здачі касирами старшому касиру у кінці робочого дня залишку готівки та касових документів за проведеними операціями під підпис; -для обліку готівки, виданої з каси підприємства довіреній особі, яка виплачує заробітну плату протягом встановленого строку, та повернення нею наявної готівки і касових документів після закінчення термінів видачі.</p>
<p>Відомість на виплату грошей</p>	<p>-для видачі заробітної плати та інших виплат (замість платіжних та розрахунково-платіжних відомостей). Складає бухгалтер <u>в 1-му примірнику</u> та передає касиру.</p>

скаледено на основі: [54, 84].

Ліміт залишку готівки в касі. (ЛК) – це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час (п. 1.2 Положення № 637). Встановлювати ЛК повинні всі підприємства, які так чи інакше працюють з готівкою (приймають у касу готівкові кошти або ж виплачують їх з каси). **Виняток** із цього правила становлять: банки; фізособи-підприємці; релігійні організації (релігійні громади, управління і центри, монастирі, релігійні братства, духовні навчальні заклади тощо), які не здійснюють виробничої або іншого виду підприємницької діяльності.

Не всі суми готівки, які потрапляють до каси, обмежуються. Зокрема, обмеження ЛК **не розповсюджуються** на готівку (п. 2.10 Положення № 637):

а) **одержану з банку** і призначену для виплат, які належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів;

б) **одержану в касу як виручка** і призначену для виплат, які належать до фонду оплати праці у сумі, що зазначена в переданих до каси відомостях на виплату грошей.

Така готівка за визначенням **не вважається понадлімітною** і її можна зберігати в касі протягом трьох робочих днів (крім окремих випадків, зазначених у Положенні №637). Проте готівка, яка перебуває в касі для будь-яких інших цілей, має видаватися підприємством працівникам у той самий день, коли була оприбуткована.

Понадлімітну готівку (п. 5.9 Положення № 637):

- **здають до банку** не пізніше наступного робочого дня банку;
- **видають** на господарські потреби наступного робочого дня.

Якщо понадлімітна готівка надійшла до каси **у вихідні та святкові дні**, здати її необхідно наступного робочого дня до банку або того ж дня видати для використання підприємством на господарські потреби [54].

Строки здавання готівкової виручки (готівки) підприємством узгоджуються з банком і визначаються в договорі банківського рахунку між підприємством та банком.

Методи визначення ЛК. Підприємство **самостійно** визначає ліміт каси на підставі Розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі (додаток 8 до Положення № 637). Цей документ підписують головний бухгалтер та керівник підприємства (або уповноважена ним особа). Для розрахунку ЛК п. 5.3 Положення № 637 пропонує підприємству на вибір два варіанти (табл. 8.2)

Згідно з п. 5.4 Положення № 637 підприємства, у яких відповідний середньоденний показник (обчислений на підставі касових оборотів) дорівнює **нулю або не перевищує** 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (тобто не більше 170 грн.), можуть установити собі «мінімальний» ЛК. У розмірі не більше 170 грн, але перевищує розрахований середньоденний показник. Якщо підприємство **не встановило** ЛК, то такий ліміт вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що перебуває в касі на кінець робочого дня і не здана підприємством вважається понадлімітною (п. 5.8 Положення № 637).

МОДУЛЬ 2

ЛК може переглядатися у зв'язку із змінами законодавства України або за наявності відповідних факторів об'єктивного характеру. «Факторами об'єктивного характеру» є зміни в надходженнях чи витрачання готівки, зміни внутрішнього трудового розпорядку і графіків змінності тощо.

Таблиця 8.2

Порядок розрахунку ліміту каси (ЛК)

Метод визначення ЛК: виходячи із середньоденного надходження готівки до каси	
Сутність методу	ЛК розраховують як відношення готівкових надходжень готівки за будь-які 3 місяці поспіль з останніх 12 місяців до кількості робочих днів підприємства за цей період.
Хто застосовує	(1) підприємства, що здають готівкову виручку щодня або наступного дня після її надходження до каси або ж (2) підприємства, які здають готівкову виручку раз на п'ять робочих днів (у зв'язку з відсутністю банків).
Розмір ліміту	Встановлюється в розмірі, необхідному для забезпечення роботи підприємства на початок робочого дня, але не більше розміру середньоденного надходження готівки до каси або в розмірах, що залежать від установлених строків здавання готівкової виручки та її суми, але не більше 5-кратного розміру середньоденних надходжень готівки.
Суми, що беруть участь у розрахунку	У розрахунку бере участь готівкова виручка (надходження до кас, окрім сум, отриманих з банків). Надходження, які входять до готівкової виручки, включають: 1) суму фактично отриманих готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); 2) позареалізаційні надходження.
Метод визначення ЛК: виходячи із середньоденної видачі готівки з каси	
Сутність методу	ЛК визначають як відношення сум, виплачених із каси на різні потреби, у тому числі на відрядження, до кількості робочих днів підприємства в такому періоді.
Розмір ліміту	ЛК встановлюють у розмірі не більшому, ніж розмір середньоденної видачі готівки (за будь-які 3 місяці поспіль з останніх 12 місяців).
Суми, що беруть участь у розрахунку	До розрахунку включають виплати готівки на господарські потреби, за винятком виплат, пов'язаних з оплатою праці; пенсій; стипендій; дивідендів.

Згідно з Положенням № 637 відповідальність за дотримання вимог щодо встановлення і розрахунку ЛК **несуть керівники** підприємств. У випадку порушення порядку ведення операцій з готівкою, такі особи притягуються до відповідальності. Зокрема ст. 1 Указу Президента України «Про застосування

штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» передбачає штрафні санкції. Якщо підприємство перевищить встановлений ЛК – штраф у **двократному розмірі сум від виявленої понадлімітної готівки** за кожний день, протягом якого понадлімітна готівка перебувала в касі. Також штраф за порушення ЛК відноситься до **адміністративно-господарських санкцій** (ст. 238, 239 Господарського кодексу України [1]). Це означає, що такий штраф може бути застосований до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше як через один рік з дня порушення.

З метою стимулювання безготівкових розрахунків Постановою НБУ №210 встановлено **граничні суми розрахунків** готівкою, в тому числі через касу [19]. Так для підприємств (підприємців), які здійснюють між собою розрахунки протягом одного операційного дня, така гранична сума складає **10000** грн. Фізична особа має право вести розрахунки готівкою за товари, роботи, послуги з підприємством (підприємцем) протягом одного дня у розмірі, що не перевищує **50000** грн. Розрахунки, які перевищують гранично допустимі суми, мають здійснюватися через перерахування коштів з поточного рахунку на поточний, внесення коштів на поточні рахунки.

2. *Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами*

Підзвітні особи – це працівники підприємства, які отримують грошові кошти (аванс) у підзвіт для здійснення господарських витрат підприємства, а також на службові відрядження згідно з наказом (розпорядженням) керівника. Після отримання грошей, підзвітна особа вступає із підприємством у юридичні відносини, в результаті яких у неї з'являються додаткові права та обов'язки.

Для відшкодування витрат на відрядження, придбання різних матеріалів, на невеликі господарські, транспортні та інші витрати працівнику видають грошові кошти під звіт в обмежених розмірах (аванс). Видача готівки має відповідати чинним нормам з регулювання готівкового обігу. Аванс підзвітній особі видається в сумі, необхідній для виконання намічених заходів, і лише в тому випадку, коли вона **не має заборгованості за виданими попередньо сумами**. Аванс видається на підставі видаткового касового ордера або платіжної відомості, якщо видають гроші одночасно декільком особам.

Для обліку розрахунків з підзвітними особами на підприємстві використовують субрахунок **372 «Розрахунки з підзвітними особами»**. За Дт субрахунку відображають суми, видані працівникам підприємства під звіт. За Кт – списання виданих коштів згідно з поданими авансовими звітами.

Аналітичний облік ведуть за субрахунками третього порядку, наприклад: 3721 «Розрахунки з підзвітними особами за службовими відрядженнями у національній валюті», 3722 «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями в іноземній валюті», 3723 «Розрахунки за витратами на господарські потреби» тощо.

Субрахунок 372 – **активно-пасивний**, тобто сальдо на цьому субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Дебетове сальдо вказує на залишки одержаних у підзвіт авансів, з якими ще не подано звіти (заборгованість підзвітних осіб перед підприємством). Кредитове сальдо відображає заборгованість підприємства підзвітній особі після подання нею авансового звіту, якщо документально підтверджені витрати підзвітної особи перевищують виданий їй раніше аванс. В балансі підприємства залишки рахунка 37 відображаються **розгорнуто** як за дебетом (в складі оборотних активів), так і за кредитом (в складі зобов'язань).

Після видачі підзвітній особі грошового авансу з каси відбувається збільшення **дебіторської заборгованості** підприємства. Організаційно-методичні положення щодо обліку оприбуткування ТМЦ, придбаних за рахунок грошових коштів, виданих у підзвіт на адміністративно-господарські потреби, викладені в П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

Згідно з п. 2.11 Положення №637 видача готівкових коштів під звіт:

- на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на строк **не більше 10 робочих днів** від дня видачі готівкових коштів під звіт,

- на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк **не більше 2 робочих днів**, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт [54].

Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції у населення та заготівлі вторинної сировини), то строк, на який видана готівка під звіт на ці завдання, може бути продовжено **до завершення терміну відрядження**.

Підзвітна особа, яка придбаває ТМЦ для господарських потреб підприємства або виконує інші цивільно-правові дії, зобов'язана надати Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, за формою, затвердженою наказом Мінфіну № 841 (Звіт) [25]. До такого Звіту обов'язково додають оригінали **документів, що підтверджують факт використання підзвітних коштів** (касові чеки, квитанції, транспортні квитки тощо). Інакше видані під звіт суми потрібно обкласти податком на доходи фізичних осіб та воєнним збором на підставі п.п. 170.9.1 ПКУ [3].

Якщо ж підзвітна особа придбала запаси за власні кошти і не надала Звіт з відповідними підтвердними документами, підприємство має право не компенсувати йому такі витрати. Для відшкодування підзвітній особі понесених нею витрат має бути додержана умова – всі підтвердні документи (рахунки-фактури, накладні) мають бути складені **на ім'я підприємства**.

У випадку, якщо підзвітна особа надміру витратила грошові кошти, вона має повернути їх в касу або зарахувати на банківський рахунок особи, що їх видала, **до або під час подання** Звіту. Строки подання Звіту про використання

коштів, виданих на відрядження або під звіт, установлені п.п. 170.9.2 і 170.9.3 ПКУ [3] та залежать від того, у якій формі виданий аванс: готівкою чи в безготівковій формі (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Строки подання Звіту [24, 3]

Мета видачі авансу	Форма видачі авансу		
	у готівковій формі	у безготівковій формі для використання із застосуванням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або іменних чеків та інших платіжних документів	
		розрахунки здійснювалися готівкою, знятою з платіжних карток	розрахунки здійснювалися в безготівковій формі
Для покриття витрат на відрядження	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження	До закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження	Не пізніше 10 днів після закінчення відрядження (до 20 банківських днів за наявності поважних причин)
Для вирішення виробничих (господарських) питань у відрядженні	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження	До закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження	Не пізніше 10 днів після закінчення відрядження (до 20 банківських днів за наявності поважних причин)
Для виконання окремих цивільно-правових дій (вирішення виробничих (господарських) питань)	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, в якому працівник завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням і за рахунок роботодавця, який видав кошти під звіт		

Відрядження. Відрядження – це поїздка працівника, що здійснюється за розпорядженням керівника підприємства **на визначений строк** до іншого населеного пункту для виконання службового доручення **поза місцем його постійної роботи** (згідно з Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордоном № 59 [32]).

Проте Інструкція є обов'язковою тільки для бюджетних організацій. Для інших підприємств вона є орієнтиром для створення внутрішнього Положення

МОДУЛЬ 2

про службові відрядження та носить тільки рекомендаційний характер. Отже поїздка працівника вважається відрядженням, якщо:

- направляється працівник підприємства (у т. ч. сумісник, надомник, тимчасовий / сезонний працівник)
- з метою виконання своїх **посадових обов'язків поза місцем його основної роботи**, але в межах трудової функції, що передбачена трудовим (колективним) договором;
- існує **зв'язок** поїздки з **основною діяльністю** і може бути підтверджений документально (договір або контракт, запрошення, документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах та інших заходах, інші документи);
- обмежена певним строком та визначена у календарних днях (охоплює час перебування в **місці відрядження та в дорозі**);
- видане розпорядження керівника підприємства з подальшим **оформленням наказу**;
- пов'язана з відвідуванням іншого населеного пункту не за місцем постійної роботи, що обумовлено трудовим договором.

Не є відрядженнями:

- службові поїздки працівників, постійна робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер;
- службові поїздки працівників, що здійснюються за дорученням роботодавця **в межах одного населеного пункту** за місцем роботи;
- поїздки працівника на навчання, зокрема на семінари, лекції [32].

При цьому власник не має права вимагати від працівника виконання роботи, не обумовленої трудовим договором (ст. 31 КЗпП [2]). Це **заборонено** законодавством. Відрядження все-таки можливе, але тільки за згодою сторін. Якщо ж дійти до згоди не вдалося, працівник може відмовитися від такої поїздки. У всіх інших випадках за загальним правилом працівник **не має права відмовитися від відрядження**. Проте деякі категорії осіб не можна направити у відрядження ні за яких обставин згідно зі ст. 176, 177, 186 КЗпП [2]. До них належать: непрацівники підприємства, вагітні жінки та жінки, що мають дитину віком до 3 років, працівники в період тимчасової непрацездатності тощо.

Строки перебування у відрядженні визначаються керівником або його заступником і не мають перевищувати **максимальних строків відрядження**:

- для органів державлади, підприємств, установ та організацій, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів **по Україні** – 30 календарних днів, **за кордон** – 60 календарних днів;
- для госпрозрахункових підприємств локальним актом роботодавця (Положенням про відрядження).

Конкретний строк відрядження фіксують в **наказі** про направлення у відрядження.

Підприємство, що відряджає, надає працівнику обов'язково грошові кошти (**аванс**) для здійснення витрат під час поїздки та ознайомлює його заздалегідь з кошторисом витрат (або з довідкою-розрахунком). Таке право працівнику гарантує ст. 121 КЗпП [2]. Про те, що роботодавець **зобов'язаний** надати аванс працівнику, що відряджається, також зазначено в п. 5 розд. I, п. 11 розд. II, п. 5 розд. III Інструкції № 59 [32]. Аванс має компенсувати **добові витрати**, витрати на оплату проїзду та оренду житла працівником. Якщо авансу у відрядженні не вистачило, то витрати компенсують одразу після повернення на підставі Звіту та оригіналів документів, що підтверджують витрати.

Валюта авансу. Якщо відрядження по Україні – аванс надають у **гривні**, якщо ж за кордон – у національній валюті країни, до якої відряджається працівник, або в будь-якій вільно конвертованій валюті.

Важливо також аванс видати до відїзду працівника, але тільки після підписання наказу (розпорядження). Аванс можуть видати у **безготівковій формі** на корпоративну картку. Тоді грошові кошти вважаються виданими під звіт у **момент використання** працівником такої картки (оплата за товари, послуги, зняття готівки в банкоматі тощо). Якщо аванс на відрядження перераховано на **зарплатну або особисту картку** відрядженого, то відлік строку починається з моменту зарахування коштів на картку працівника.

Невидачу авансу визнають порушенням законодавства про працю. У цьому випадку посадовим особам загрожує адмінштраф **від 510 до 1700 грн.** (ч. 1 ст. 41 КпАП). Також підприємство не має права видавати під звіт грошові кошти, якщо працівник не надав Звіту за раніше видані кошти. Накладають штраф – **25 % виданих під звіт сум** (абз. 5 ст. 1 Указу № 436).

Добові витрати – це витрати, що **не потребують документального підтвердження**, передбачені для фінансування харчування та інших особистих потреб працівника у відрядженні. Розмір добових або порядок їх визначення встановлюється підприємством самостійно актом загального призначення. З його змістом заздалегідь мають ознайомити працівника, що відряджається. Розраховують добові **за кожен день перебування у відрядженні**, включаючи **день приїзду та день від'їзду**, вихідні, святкові та неробочі дні і час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками).

Мінімальним орієнтиром може бути розмір, установлений для бюджетних організацій Постановою № 98. У межах території України такий мінімум складає **30 грн.** Щодо верхньої межі, то потрібно враховувати податкове законодавство. Згідно з п.п. 170.9.1 ПКУ не включаються до оподаткованого доходу суми добових витрат у розмірі, що **не перевищують:**

– 0,1 розміру МЗП, *встановленої на 1 січня податкового (звітного) року*, з розрахунку на кожен календарний день відрядження в межах території України;

– 80 євро за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, для відряджень за кордон у розрахунку за кожен календарний день такого відрядження [3].

У разі перевищення граничних норм добових витрат, підприємство має обкласти податком на доходи фізичних осіб та воєнним збором суми такого перевищення як додаткове благо працівника.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний надати **Звіт про використання коштів**, виданих на **відрядження**. Цей документ є одним з головних облікових документів, що засвідчує перебування працівника у відрядженні та підтверджує витрати, що були понесені працівником під час такого відрядження. При цьому працівник повинен:

1) **надати звіт** про кількість і напрямки використання коштів, виданих на відрядження. Для цього він заповнює та здає спеціальний документ – *Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт* за формою, затвердженою Наказом МФУ № 841 [25];

2) **повернути** суми коштів, надміру витрачених у відрядженні (п.п. 170.9.2 ПКУ) [3].

Посадова особа підприємства, якій працівник надає Звіт, заповнює та підписує відривну частину Звіту («РОЗПИСКУ»). Остання є для працівника документом, що підтверджує **своєчасність подання Звіту**.

До Звіту працівник обов'язково додає **оригінали документів**, що підтверджують вартість понесених ним у відрядженні витрат. Зазначає й форму їх оплати. Якщо для розрахунків використовувалася платіжна картка, до Звіту підзвітна особа додає документи про зняття готівки з поточного рахунку, а саме: чек банкомата, копію видаткового ордера, довідки за встановленими формами, сліпи тощо (п. 2.12 Положення № 637 [54]).

На дату затвердження керівником авансового звіту в обліку підприємства відображають витрати. Суми коштів, що витрачені у відрядженні підзвітною особою, відображають на різних рахунках бухгалтерського обліку в залежності від **мети відрядження** (визначеної у відповідному наказі) та від того, в якому **підрозділі працює** такий працівник. Це можуть бути:

20 «Виробничі запаси», 22 «МБП», 28 «Товари» – підприємство оприбуткувало і передало на склад ТМЦ, придбані працівником у відрядженні;

23 «Виробництво» – якщо у відрядження направлені виробничі робітники, і відрядження безпосередньо пов'язане з виробництвом продукції;

91 «Загальновиробничі витрати» – якщо у відрядження залучено працівників цехового персоналу і воно пов'язане з організацією виробництва на підприємстві та управлінням цехами, ділянками, бригадами й іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва тощо;

92 «Адміністративні витрати» – якщо відрядженим є адміністративно-управлінський персонал або персонал загальногосподарського призначення, що виконує функції управління підприємством та його обслуговування;

93 «Витрати на збут» – у разі службового відрядження працівників відділу збуту, а їх мета поїздки пов'язана якимось чином зі збутом продукції;

94 «Інші витрати операційної діяльності» – якщо у відрядження залучають інший персонал підприємства, який не віднесено до жодного з перелічених вище категорій.

ПКУ, Інструкція № 59, Положення № 637, Порядок № 841 визначають також **строки повернення** до каси підприємства невитрачених у відрядженні сум або сум, витрата яких документально не підтверджена. Працівник зобов'язаний повернути невитрачені кошти, видані на відрядження, в касу або перерахувати на банківський рахунок підприємства **до або під час подання Звіту**. Таким чином, граничні терміни повернення надміру витрачених коштів, отриманих працівником на відрядження, як і тих, що залишилися невитраченими, **збігаються** зі строками подання Звіту.

Приклад. Підзвітною особою придбано запасні частини для автомобіля підприємства на суму 210,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 35,0 грн.). Працівник придбаває запаси за власні кошти, а підприємство компенсує понесені ним витрати. Операції з придбання запасів через підзвітну особу відображено в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Облік придбання запасів підзвітною особою

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано запчастини, придбані підзвітною особою	207	372	175
2	Відображено податковий кредит з ПДВ виходячи з вартості придбаних запчастин на підставі чека РРО	641/ПДВ	372	35
3	Погашено заборгованість перед працівником на підставі звіту	372	301	210

Приклад. Підприємство направило працівника у відрядження на вісім днів. За час перебування у відрядженні працівник придбав ТМЦ на суму 1050,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 175 грн.), податкова накладна зареєстрована у ЄРПН. На проїзд витратив 756,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 118,0 грн. і страховий збір – 8,0 грн.), а на проживання – 1860,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 310 грн.).

Таблиця 8.5

Бухгалтерський облік відрядження

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Видано на відрядження аванс	372	301	3000
2	Оприбутковано придбані працівником ТМЦ	20, 22	372	875
3	Відображено витрати на проживання	92	372	1550
4	Відображено витрати на проїзд	92	372	630

МОДУЛЬ 2

Продовження табл. 8.5

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
5	Відображено добові витрати (за вісім днів): $270 \times 8 = 2160$	92	372	2160
6	Відображено податковий кредит за придбаними ТМЦ (на підставі податкової накладної)	641	372	175
7	Відображено податковий кредит за витратами на проживання (на підставі готельного рахунка)	641	372	310
8	Відображено податковий кредит за витратами на проїзд (на підставі транспортних квитків)	641	372	118
9	Відшкодовано працівнику надміру витрачені кошти (5826 – 3000,0)	372	301	2826

3. Документальне оформлення та облік безготівкових операцій

Усі операції, пов'язані з рухом грошових коштів на рахунках у банках у національній валюті, регламентує Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» № 22 [27]. Відповідно до п. 1.4 цієї Інструкції **безготівкові розрахунки** – це перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою до каси банку, на рахунки отримувачів коштів [27]. Підставою для здійснення розрахунків банком є такі документи на паперових носіях або в електронному вигляді, такі як платіжні доручення, розрахункові чеки тощо. Для обліку наявності та руху безготівкових коштів у національній валюті призначено такі субрахунки до **рахунка 31 «Рахунки в банках»:**

- **311** «Поточні рахунки в національній валюті»;
- **313** «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- **315** «Спеціальні рахунки в національній валюті» [28].

Так, субрахунок **315** застосовують для обліку коштів на рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ, який відкрито для платника податків у Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або в органі Казначейства згідно із законодавством тощо. Крім того, роботодавці можуть на цьому рахунку відображати рух коштів, отриманих від Фонду соціального страхування допомог та призначених застрахованим особам.

За Дт усіх зазначених субрахунків рахунка 31 відображають надходження грошових коштів, а **за Кт** – їх використання (перерахування).

Облік найпоширеніших господарських операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів у національній валюті, представимо в табл. 8.6 і 8.7.

Таблиця 8.6

Облік надходження грошових коштів у національній валюті

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Отримано грошові кошти в погашення заборгованості з фінансової оренди	301, 311	181
2	Отримано грошові кошти за довгостроковими векселями	301, 311	182
3	Отримано грошові кошти в погашення заборгованості працівників за довгостроковою позикою	301, 311	183
4	Отримано грошові кошти за короткостроковим векселем	301, 311	341
5	Отримано від покупця оплату за відвантажену раніше продукцію, товари (виконані роботи, надані послуги)	301, 311	361
6	Повернено аванс, раніше виданий постачальнику товарів	301, 311	371
7	Повернено підзвітною особою до каси підприємства залишок невитрачених підзвітних сум	301	372
8	Отримано дивіденди, проценти, роялті	301, 311	373
9	Отримано грошові кошти, стягнуті з постачальників в погашення заборгованості за пред'явленими претензіями	301, 311	374
10	Отримано грошові кошти як відшкодування винною особою заподіяної шкоди	301, 311	375
11	Отримано грошові кошти в погашення заборгованості з оренди, за продані необоротні активи тощо	301, 311	377
12	Отримано грошові кошти від Фонду соціального страхування (наприклад, на виплату допомоги по тимчасовій непрацездатності)	315	378
13	Отримано грошові кошти в погашення заборгованості засновника за внеском до статутного капіталу	301, 311	46
14	Отримано грошові кошти для здійснення заходів цільового фінансування	301, 311	48
15	Отримано довгостроковий кредит / позичку	301, 311	501, 505
16	Відображено розміщення довгострокових облігацій за номінальною вартістю	301, 311	521
17	Відображено суму отриманої премії (перевищення вартості продажу облігації над її номінальною вартістю)	301, 311	522

МОДУЛЬ 2

Продовження табл. 8.6

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
18	Отримано грошові кошти як довгострокову фінансову допомогу на поворотній основі	301, 311	55
19	Отримано короткостроковий кредит банку	311	601
20	Зараховано на поточний рахунок суми надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів	311	641, 642
21	Повернено працівником суму надмірно виданої допомоги по тимчасовій непрацездатності	301	663
22	Отримано грошові кошти як попередню оплату	301, 311	681

Таблиця 8.7

Облік вибуття грошових коштів у національній валюті

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Інвестовано грошові кошти в цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик	14	301, 311
2	Придбано грошові документи (поштові марки, проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів тощо)	331	301, 311
4	Повернено покупцю або замовнику раніше отримані від нього грошові кошти при поверненні ним товарів	361	301, 311
5	Сплачено аванс постачальнику (підряднику)	371	301, 311
6	Відображено використання/зняття в банкоматі грошових коштів з платіжної корпоративної картки	372	313
7	Сплачено авансом орендні платежі, страховий поліс, передплату періодичних і довідкових видань	39	301, 311
8	Здійснено викуп акцій (часток) у акціонерів (учасників)	451 (452)	301, 311
9	Погашено суму довгострокового кредиту (позики)	501, 503	301, 311
10	Погашено довгострокові векселі	511	301, 311
11	Погашено довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	301, 311
12	Погашено зобов'язання за довгостроковою фінансовою орендою	531	301, 311
13	Повернено довгострокову фінансову допомогу на поворотній основі	55	301, 311
14	Погашено короткострокові позики	601, 603	301, 311
15	Погашено поточну заборгованість	611	301, 311

16	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за поставлені товари тощо	631	301, 311
17	Перераховано грошові кошти в погашення заборгованості за податками, зборами	641, 642	311
18	Перераховано грошові кошти в погашення заборгованості підприємства зі страхування	65	311
19	Здійснено виплату працівникам:		
	— заробітної плати	661	301, 311
	— депонованої заробітної плати	662	
	— допомоги з тимчасової непрацездатності	663	301, 315
20	Погашено заборгованість за дивідендами перед засновниками (учасниками) підприємства	671	301, 313
21	Погашено заборгованість перед дочірніми та асоційованими підприємствами	682	301, 311
22	Сплачено нараховані проценти за користування майном, отриманим у лізинг, позиковими коштами	684	301, 311
23	Погашено іншу кредиторську заборгованість	685	301, 311
24	Оплачено загальновиробничі витрати	91	301, 311
25	Використано грошові кошти на адміністративні цілі	92	301, 311
26	Оплачено витрати, пов'язані зі збутом продукції	93	301, 311
27	Відображено нестачу грошових коштів, виявлену в результаті інвентаризації	947	301, 303
28	Сплачено визнані штрафи, пені, неустойки	948	301, 311
29	Оплачені витрати житлово-комунальних та обслуговуючих господарств	949	301, 311

складено на основі: [28, 110]

Згідно з порядком відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, зазначеним в Інструкції № 492, підприємства **мають право** відкривати рахунки в будь-яких банках України за власним вибором. Але є випадки, коли банк не має змоги прийняти на банківське обслуговування клієнта або відмовляє на підставі норм закону чи спираючись на передбачені банківські правила.

В загальному випадку банк відкриває поточний рахунок юридичній особі, яка не має рахунку в цьому банку, на підставі таких документів:

– копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення). Юридична особа, яка створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого

МОДУЛЬ 2

КМУ, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного усіма засновниками;

– заяви про відкриття поточного рахунку. Заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа [29].

Суб'єкти господарювання надають цей пакет документів для відкриття поточного рахунку згідно з Інструкцією №492. **Поточний рахунок** – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України. Для відображення операцій на поточному рахунку в банку використовуються наступні первинні та зведені документи згідно з Інструкцією № 22 (табл. 8.8)

Таблиця 8.8

Документи з руху грошових коштів на поточному рахунку в банку [27]

Назва	Мета застосування розрахункового документа
Додаток 2 Платіжне доручення	письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача. Заповнюється платником для розрахунків: за фактично отриману або куплену продукцію; у порядку попередньої оплати; для сплати податків та зборів; для перерахування заробітної плати та інших виплат
Додаток 3 Платіжна вимога-доручення	складається з двох частин: <u>верхньої</u> – вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; <u>нижньої</u> – доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача. Платник може не погодитися на сплату, тоді документ повертається відправнику
Додаток 4 Платіжна вимога	вимога стягувача або в разі договірного списання отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача (на підставі рішення суду тощо). Приймається банком платника в незалежності від наявності грошових коштів на рахунку платника
Додатки 5 і 6 Розрахунковий чек	письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про перерахування чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів. Чеки використовуються лише для безготівкових перерахувань з рахунку чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою

Назва	Мета застосування розрахункового документа
Меморіальний ордер	оформлення операцій за ініціативою банку щодо списання коштів з рахунку платника, внутрішньобанківських операцій
Виписка банку	є зведеним документом щодо руху грошових коштів на поточному рахунку. Виписується банком, у якому відкрито рахунок клієнта наприкінці кожного банківського дня

Акредитивні розрахунки. Під час поставок товарів і надання послуг ризику, які з'являються на різних етапах: від придбання сировини, виготовлення та зберігання товарів до своєчасної поставки/надання послуг і платежу, знижуються за рахунок акредитивних розрахунків. Умови та порядок проведення розрахунків за акредитивами передбачаються в договорі між бенефіціаром і заявником акредитива. **Акредитив** – це окремий договір від договору купівлі-продажу або іншого контракту, який містить зобов'язання банку-емітента, що надається на прохання клієнта, заплатити третій особі при наданні одержувачем платежу документів, передбачених умовами акредитива, в банк, який виконує акредитив. Компанію-клієнта, за дорученням якої відкривається акредитив, називають платником за акредитивом, або аплікантом. Одержувач платежу за акредитиву є бенефіціар. Таким чином, банк виступає в якості гаранта між ними. Банк-емітент може відкривати такі види акредитивів: **покритий – акредитив**, для здійснення платежів за яким завчасно бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або у виконуючому банку; **непокритий – акредитив**, оплата за яким (якщо тимчасово немає коштів на рахунку платника) гарантується банком-емітентом за рахунок банківського кредиту.

4. Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі/ продажі іноземної валюти

Для узагальнення в обліку інформації про наявність та рух готівкових коштів в іноземній валюті в касі підприємства передбачено Інструкцією № 291 **субрахунок 302** «Готівка в іноземній валюті» [28]. На підприємствах, де працюють операційні каси (зокрема, для обміну валют), відкривають додатковий субрахунок **304** «Готівка в іноземній валюті в операційній касі» до рахунка 30.

Для обліку наявності та руху грошових коштів в іноземній валюті, що знаходяться на рахунках в банку і можуть бути використані для поточних операцій використовують субрахунки рахунка 31:

- **312** «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- **314** «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- **316** «Спеціальні рахунки в іноземній валюті». На цьому субрахунку ведуть облік грошових коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або

МОДУЛЬ 2

додатковому попередньому контролю, у тому числі кошти, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до чинного законодавства.

До всіх субрахунків, зазначених вище, за необхідності підприємство може відкривати субрахунки четвертого рівня в розрізі кожного виду валют, наприклад, до субрахунків 302 та 312:

- 3021 «Готівка в доларах США»;
- 3022 «Готівка в євро»;
- 3121 «Поточні рахунки в доларах США»;
- 3122 «Поточні рахунки в євро» тощо

За Дт субрахунків обліку грошових коштів в іноземній валюті відображають надходження цих коштів, за Кт – їх використання. Операції, наведені в табл. 8.6, 8.7 можуть здійснюватися і з грошовими коштами в іноземній валюті. Тільки при їх обліку замість субрахунків 301, 311 і 313 використовують субрахунки 302, 312 і 314 відповідно.

Законодавством передбачено порядок зарахування на поточний рахунок підприємства валютних надходжень із-за кордону (рис. 8.1).

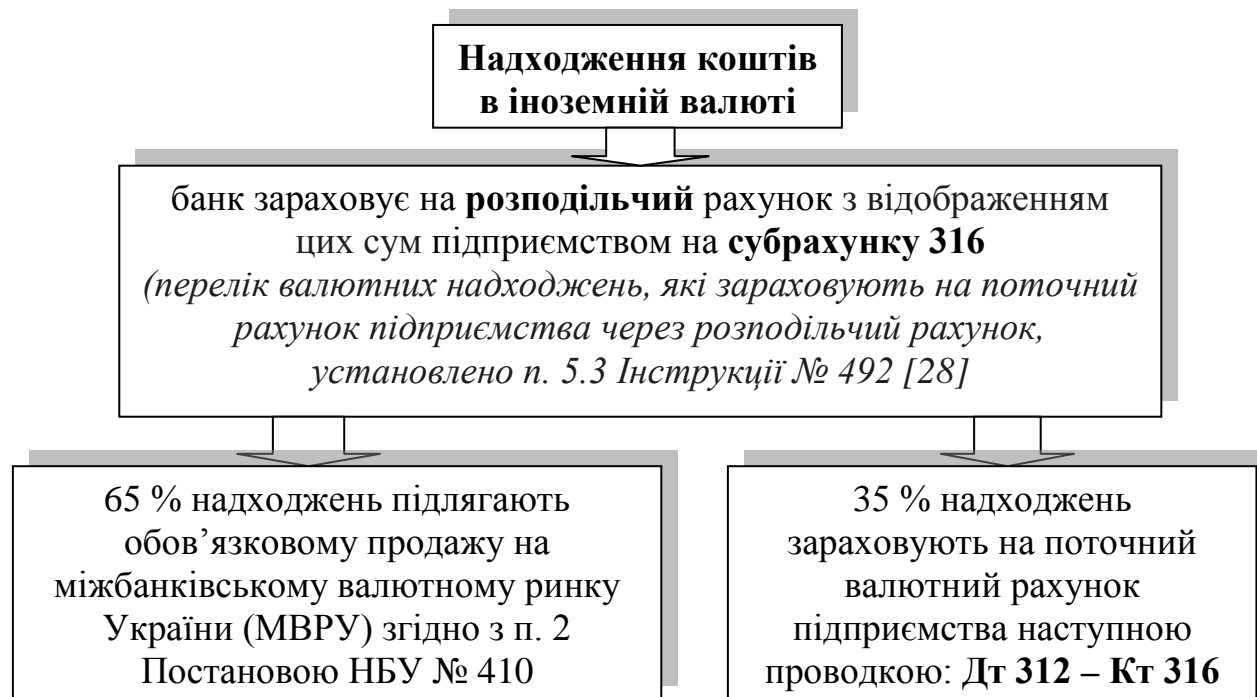


Рис. 8.1. Розподіл валютних надходжень між розподільчим та поточним рахунками станом на 01.01.17

Згідно з п. 5 П(С)БО 21 операції в іноземній валюті при первісному визнанні перераховують у валюту звітності за валютним курсом **на початок дня дати здійснення операції**. Під валютним курсом розуміють установлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Грошові кошти в іноземній валюті (як у готівковій, так і в безготівковій формі) є **монетарною** статтею активу балансу (п. 4 П(С)БО 21). Отже за ними необхідно визначати курсові різниці. Відповідно до п. 8 П(С)БО 21 курсові різниці визначають за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу і на дату здійснення господарської операції [38].

Доходи та витрати від операційних курсових різниць за готівковою та безготівковою інвалютою на дату її списання і на дату балансу відображають таким чином (табл. 8.9).

Таблиця 8.9

Відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Додатна	Курс НБУ на дату балансу або на дату вибуття інвалюти вищий за курс, за яким інвалюта значиться на балансі	Субрахунок 714 « Дохід від операційної курсової різниці »
Від'ємна	Курс НБУ на дату балансу або на дату вибуття інвалюти нижчий за курс, за яким інвалюта значиться на балансі	Субрахунок 945 « Втрати від операційної курсової різниці »

Купівля іноземної валюти. Підприємства, які мають намір придбати інвалюту, звертаються до **уповноваженого банку**, тобто банку, що має генеральну ліцензію НБУ на здійснення валютних операцій. Придбання валюти здійснюється за комерційним курсом, який встановлено на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ). Проте така інвалюта зараховується на баланс підприємства тільки за курсом НБУ. Звідси виникає **різниця в оцінках валюти** за двома курсами: офіційним курсом НБУ і комерційним курсом.

Необхідно враховувати, що така **різниця не є курсовою**. Це різниця між балансовою вартістю валюти і вартістю її придбання. Її відображають в бухгалтерському обліку так (табл. 8.10).

Таблиця 8.10

Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі інвалюти

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Від'ємна	Курс НБУ на момент купівлі інвалюти нижчий за курс МВРУ	Субрахунок 942 « Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти »
Додатна	Курс НБУ на момент купівлі інвалюти вищий за курс МВРУ	Субрахунок 711 « Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти »

МОДУЛЬ 2

Приклад. 18.03.20XX р. підприємство через уповноважений банк придбало \$11000. Курс НБУ на дату – 24,90 грн./\$, курс МВРУ – 25,70 грн./\$.

Підприємством було перераховано банку 290000,0 грн.

Комісійна винагорода банку становить 600,0 грн. (табл. 8.11).

Різниця між комерційним курсом, за яким іноземну валюту придбано на МВРУ, та курсом НБУ складе: $11000 \times (25,70 - 24,90) = 8800$ грн.

Таблиця 8.11

Облік купівлі іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, \$/грн.
1	Перераховано банку кошти на купівлю інвалюти	333	311	290000
2	Зарховано придбану іноземну валюту на поточний валютний рахунок підприємства ($11000 \times 24,90$)	312	333	\$12000 273900
3	Відображено суму комісійної винагороди банку	92	685	600
		685	333	
4	Відображено різницю між комерційним курсом, за яким іноземну валюту придбано на МВРУ, та курсом НБУ	942	333	8800
5	Повернено залишок коштів на поточний рахунок ($290000 - 25,7 \times 11000 - 600$)	311	333	6700

Продаж інвалюти. Продаж іноземної валюти підприємства здійснюють на МВРУ за комерційним курсом. У зв'язку з цим виникають **різниці в оцінці валюти** за курсом її продажу та за курсом обліку, тобто НБУ.

Отже, на день продажу балансову вартість іноземної валюти потрібно перерахувати у валюту обліку і порівняти її з продажною вартістю. Внаслідок такого перерахунку нерідко виникає ще й курсова різниця, тобто якщо курс НБУ на дату продажу інвалюти відрізняється від курсу НБУ, за яким таку валюту обліковують на балансі підприємства.

Бухгалтерський облік **різниці в оцінці валюти**, що виникає при продажу іноземної валюти, відобразимо в табл. 8.12.

Таблиця 8.12

Облік продажу інвалюти

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Додатна	Курс МВРУ на момент купівлі інвалюти вищий за курс НБУ	Субрахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»
Від'ємна	Курс МВРУ на момент купівлі інвалюти нижчий за курс НБУ	Субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»

Приклад. Підприємству 18.11.20XX р. перерахував покупець-нерезидент передоплату за товари в сумі \$10000 на розподільчий рахунок (курс НБУ – 25,36 грн./\$). Наступного дня 19.11.20XX р. іноземна валюта з розподільчого рахунка (курс НБУ – 25,39 грн./\$):

1) була перерахована на поточний валютний рахунок обсягом 35 % від загальної валютної виручки;

2) та зарахована на поточний рахунок підприємства в національній валюті обсягом 65% від валютної виручки в результаті продажу на МВРУ за комерційним курсом 26,0 грн./\$.

Комісія банку за здійснення операції склала 600,0 грн.

Іноземна валюта, яка була перерахована на поточний валютний рахунок, на кінець кварталу (на 31.12.20XX р.) підприємством не використана. Курс НБУ на 31.12 склав 25,37 грн./\$ (табл. 8.13).

Таблиця 8.13

Облік продажу іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, \$/грн.
Отримано інвалюту у вигляді передоплати на розподільчий рахунок (курс НБУ на 18.11.20XX р. – 25,36 грн./\$)				
1	Надійшла від нерезидента передоплата за продукцію	316	681	<u>\$10000</u> 253600
Списання іноземної валюти з розподільчого рахунка (курс НБУ – 25,39 грн./\$)				
у зв'язку з обов'язковим продажем валюти:				
2	відображено додатну курсову різницю за розподільчим рахунком ($10000 \times (25,39 - 25,36)$)	316	714	300
3	перераховано 65 % інвалюти для продажу	334	316	<u>\$6500</u> 165035
4	зараховано на поточний рахунок 65% проданої іноземної валюти (за вирахуванням комісії) ($6500 \times 26,0 - 600$)	311	377	168400
5	відображено суму комісійної винагороди банку	92	377	600
6	відображено різницю між сумою, вирученою від продажу інвалюти, і балансовою вартістю інвалюти, визначеної за курсом НБУ ($6500 \times (26,0 - 25,39)$)	377	711	3965
7	відображено залік зобов'язань з продажу інвалюти	377	334	165035
у зв'язку із зарахуванням 35 % інвалюти на поточний валютний рахунок:				
8	зараховано залишок валюти на поточний рахунок підприємства в інвалюті	312	316	<u>\$3500</u> 88865
9	Відображено від'ємну курсову різницю за іноземною валютою, що значиться на рахунку в банку на дату балансу ($3500 \times (25,37 - 25,39)$)	945	312	70

5. *Облік грошових коштів в дорозі*

Грошові кошти в дорозі – це грошові кошти, які внесені до кас банків, ощадних кас або поштових відділень для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства [28]. Тобто це гроші, які належать фактично підприємству, але **ще не зараховані** на його поточний чи інший рахунки.

Для узагальнення інформації про рух грошових коштів у дорозі використовують такі субрахунки рахунка 33 «Інші кошти»:

- **333** «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
- **334** «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

За Дт субрахунків 333 і 334 відображають надходження грошових коштів у дорозі, **за Кт** – списання після їх зарахування на відповідні рахунки банку.

Підставами для прийняття на облік за субрахунками 333 і 334 є квитанції установ банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здавання виручки інкасаторам банку.

Як приклад наведемо у табл. 8.14 найпоширеніші господарські операції з руху грошових коштів у дорозі **в національній валюті** (субрахунок 333).

Таблиця 8.14

Облік руху грошових коштів у дорозі в національній валюті

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Здійснено інкасацію виручки	333	301
2	Перераховано банку гривні для купівлі валюти	333	311
3	Внесено грошові кошти підзвітною особою до каси банку або надіслані поштою для зарахування	333	372
4	Відображено виручку від реалізації продукції (товарів , послуг) у разі розрахунку через платіжний термінал	333	701, 702, 703
5	Відображено додатну різницю між курсом НБУ і курсом МВРУ при купівлі інвалюти	333	711
6	Зараховано на поточний рахунок підприємства грошові кошти, що перебували в дорозі	311	333
7	Зараховано на поточний рахунок підприємства залишок грошових коштів після купівлі валюти	311	333
8	Зараховано на валютний рахунок придбану банком іноземну валюту	312	333
9	Відображено від’ємну різницю між курсом НБУ і курсом МВРУ при купівлі інвалюти	942	333

складено на основі : [28, 110].

6. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість (ДЗ) – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Визнання та оцінку дебіторської заборгованості підприємства здійснюють на підставі П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Згідно з п. 5 П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом:

- якщо існує ймовірність отримання підприємством **майбутніх економічних вигід** та
- може бути достовірно **визначена її сума**[39].

П(С)БО 10 надає класифікацію дебіторської заборгованості за строками пошення:

– *поточна дебіторська заборгованість* – сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу **або** буде погашена **протягом 12-ти місяців** з дати балансу (зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду);

– *довгострокова дебіторська заборгованість* – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена **після 12-ти місяців** з дати балансу.

Дебіторами, в свою чергу, можуть бути, як юридичні так і фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів, їх еквівалентів або інших активів: товарів, робіт, послуг.

Дебіторська заборгованість також може поділятися на:

«грошову» заборгованість – за перерахованою раніше передоплатою (підприємство було у статусі покупця, і йому винні товари, роботи, послуги);

«товарну» заборгованість – за відвантаженими у минулому товари, роботи, послуги (підприємство було у статусі продавця, і йому винні кошти).

В залежності від **своєчасності погашення** заборгованість поділяється на:

1) дебіторську заборгованість, строк сплати якої не настав (строкова дебіторська заборгованість);

2) дебіторську заборгованість, яку не сплачено у строк (прострочена). Вона, своєю чергою, поділяється на:

- **сумнівну** дебіторську заборгованість;
- **безнадійну** дебіторську заборгованість.

При цьому розподіл на сумнівну та безнадійну заборгованість згідно з ПСБО 10 здійснюють тільки за поточною дебіторською заборгованістю. Її характеристику, правила визнання та оцінку запропоновано у табл. 8.15.

Для коректного відображення поточної дебіторської заборгованості, що є фінансовим активом, у фінансовій звітності, розраховують її чисту реалізаційну вартість. **Чиста реалізаційна вартість** – це сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням **резерву сумнівних боргів**. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюють величину резерву сумнівних боргів. Мета створення резерву – об'єктивне відображення

МОДУЛЬ 2

дебіторської заборгованості, яка є **фінансовим активом**, у фінансовій звітності.

Таблиця 8.15

Поточна дебіторська заборгованість та її оцінка

Види дебіторської заборгованості	Визнання та оцінка
Поточна дебіторська заборгованість (п. 6 П(С)БО 10)	вартість придбаних покупцем-дебітором товарів, нематеріальних активів, виконаних робіт, наданих послуг або сума сплачених продавцю-дебітору коштів. Визнається активом одночасно з визнанням доходу та оцінюється за первісною вартістю
Поточна дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом (п. 4 П(С)БО 13)	-якщо за дебіторською заборгованістю очікується отримання коштів; -якщо дебіторська заборгованість утворилася внаслідок видачі іншій стороні кредиту (позики) і погашення якої очікується у грошовій формі. Включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу)
Сумнівна дебіторська заборгованість	поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є невпевненість з її погашення боржником
Безнадійна дебіторська заборгованість	поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності (один з критеріїв)

НП(С)БО 1 наводить іншу класифікацію дебіторської заборгованості, кожна з яких відображено на відповідних субрахунках (рахунках) бухгалтерського обліку [41].

1. Облік довгострокової дебіторської заборгованості. Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості передбачено рахунок **18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»**. Інструкцією № 291 до цього рахунку вводяться такі субрахунки:

– 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» (відображають чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з П(С)БО 14 «Оренда»);

– 182 «Довгострокові векселі одержані» (ведуть облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості);

– 183 «Інша дебіторська заборгованість» (ведуть облік заборгованості, яка не відображена на інших субрахунках рахунку 18, зокрема розрахунків з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо);

– 184 «Інші необоротні активи» (ведуть облік активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошових коштів, а також інших активів, які безпосередньо не можуть бути відображені на інших рахунках обліку необоротних активів) [28].

Зауважимо, що для обліку довгострокової дебіторської заборгованості застосовуються тільки перші три субрахунки. У ф. № 1 «Баланс» на відповідну звітну дату сальдо цієї заборгованості відображають в рядку 1040.

На рахунку 18 відображають дебіторську заборгованість, що відповідає одній із двох умов:

– така заборгованість **не повинна виникати** в ході нормального операційного циклу;

– має бути погашена **не раніше, ніж через 12 місяців**.

Тож для підприємств, у яких операційний цикл перевищує 12 місяців, довгостроковою буде вважатися заборгованість, строк погашення якої перевищує один нормальний операційний цикл.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення. Обліковим регістром є Журнал 3 (Розділ І).

2. Для обліку поточної дебіторської заборгованості за **розрахунками з покупцями та замовниками** за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги Планом рахунків передбачено рахунок **36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»** з відповідними субрахунками [28]:

– 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

– 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За **Дт рахунка 36** відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, що включає ПДВ, акцизний податок та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів і до позабюджетних фондів та включені до вартості реалізації. Таким чином, при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємство робить запис: Дт 36 – Кт 70, 71.

За **Кт рахунка 36** показують суми платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, до каси, та інші види розрахунків (Дт 30, 31 – Кт 36). **Залишок за рахунком 36** характеризує наявність заборгованості покупців і замовників за отриману ними продукцію (товари, роботи, послуги).

Якщо підприємство отримало від покупців та замовників **аванс**, то суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) доходами не визнають.

Для обліку такої заборгованості застосовують **субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними»**. Отримуючи передоплату, підприємство відображає в обліку проводку: Дт 30, 31 – Кт 681. Після постачання продукції (товарів, робіт, послуг) показують погашення кредиторської заборгованості за авансами (Дт 681) у кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку рахунка 36. Також за дебетом субрахунку 681 відображають суми передоплат,

МОДУЛЬ 2

повернені покупцям і замовникам (зокрема, при розірванні договору), у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів.

Приклад. Підприємство на підставі договору поставки реалізує підприємству-резиденту готову продукцію на суму 9000,0 грн. (у т. ч. ПДВ – 1500,0 грн.). Собівартість реалізованої продукції становить 6000,0 грн.

Реалізацію здійснено на умовах: (1) варіант – подальшої оплати; (2) варіант – передоплати. Обліку зазначених операцій відображено у табл. 8.16.

Таблиця 8.16

Облік операцій з покупцями

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Варіант 1. Перша подія – відвантаження продукції				
1	Відвантажено продукцію покупцю	361	701	9000
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641/ПДВ	1500
3	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	6000
4	Надійшли грошові кошти в оплату відвантаженої продукції	311	361	9000
Варіант 2. Перша подія – отримання передоплати				
1	Надійшла передоплата за готову продукцію	311	681	9000
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	641/ПДВ	1500
3	Відвантажено продукцію покупцю	361	701	9000
4	Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	643	1500
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	9000
6	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	6000

Якщо заборгованість виражено в іноземній валюті, для її відображення в бухгалтерському обліку застосовують правила П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [38]. Стандарт вимагає операції в інвалюті при первісному визнанні перераховувати у гривню за курсом НБУ, що діє на початок дня дати здійснення операції (дати визнання доходів, активів чи зобов'язань). Тобто валютну заборгованість перераховують за курсом НБУ **на дату її виникнення**.

Якщо першою подією було отримання передоплати, суму отриманої інвалютної виручки перераховують у гривні за курсом НБУ **на дату отримання передоплати**. Тобто валютний курс, що діяв на дату отримання авансу, необхідно запам'ятати та врахувати при визначенні суми доходу.

У разі отримання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами і відвантаження покупцю частинами немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнають за сумою

авансових платежів із застосуванням валютних курсів **виходячи з послідовності отримання таких авансових платежів.**

При реалізації за інвалюту можуть мати місце й **курсові різниці.** Визначати їх потрібно за **монетарними** статтями на:

- дату здійснення господарської операції (у межах її обсягу або за всією статтею – відповідно до облікової політики);
- дату балансу.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведуть за кожним покупцем та замовником та пред'явленим до сплати рахункам.

Обліковим регістром за Кт рахунку 36 є I розділ Журналу 3. Для аналітичного обліку – призначена Відомість 3.1.

3. Облік поточної дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем. У процесі здійснення господарської діяльності підприємства можуть проводити розрахунки із застосуванням **векселю.** Відповідно до ЗУ «Про цінні папери і фондовий ринок» **вексель** – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя [18]. При цьому видавати векселі (як переказні, так і прості) можна лише для оформлення грошового боргу за **фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги** (ст. 4 ЗУ «Про обіг векселів в Україні» № 2374-III).

Простий вексель – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власнику векселя.

Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі (трасату) сплатити в зазначений термін певну суму грошей третій особі. Причому одержувачем коштів може виступати як перший векселедержатель (ремітент), так і кожний наступний (індосат).

За умови обігу простого векселя векселедавець виписує його держателю. Через обумовлений час останній пред'являє його до сплати. Після цього векселедавець проводить оплату з отриманням векселя та розпискою про отримання платежу векселедержателем.

Якщо векселедавець **виписує переказний вексель**, то за цим векселем передбачено сплату індосату визначену суму грошей. Після цього векселедержатель здійснює пред'явлення векселя до акцепту. Платник може відмовитись від акцепту. У цьому випадку ремітент вимагає від трасата оплати виданого векселя. Якщо платник здійснив підтвердження акцепту, то вексель вважають акцептованим. У визначений час вексель пред'являють до оплати.

Векселі складаються в **документарній формі** на бланках з відповідним ступенем захисту від підроблення, форма та порядок виготовлення яких затверджуються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням НБУ і не можуть бути переведені в бездокументарну форму.

Одержані векселі зберігають у касі підприємства або передають на зберігання банку. На всі векселі складають описи, де вказують назву платника, суму та термін погашення заборгованості за векселем. Якщо одержані векселі

МОДУЛЬ 2

передають на зберігання банку, то в регістрах аналітичного обліку роблять помітку про відповідний документ, одержаний від банку. Винагороди, сплачені банку, за послуги зі зберігання векселів відносять до інших витрат операційної діяльності. Бланки векселів є **бланками суворого обліку**. Для їх обліку використовують позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку».

Платіж за векселем на території України здійснюється тільки в **безготівковій** формі згідно ст. 6 Закону №2374-III.

Поточну дебіторську заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена вексями відображають на рахунок **34 «Короткострокові векселі одержані»** з відповідними субрахунками [28]:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

За **Дт** рахунку 34 відображають отримання векся за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, а за **Кт** – отримання коштів у погашення векселів, погашення векселем кредиторської заборгованості, продаж векся третій стороні тощо. Векселі одержані відображають в обліку за номінальною вартістю.

У векседавця для відображення нарахованих відсотків застосовують субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» та здійснюють запис:

Дт 952 – Кт 684 «Розрахунки за іншими операціями».

У векселедержателя нараховані відсотки за векселем відображають на субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та здійснюють запис:

Дт 373 – 732 Кт «Відсотки одержані».

Облік видачі та погашення простого векся відображено в табл. 8.17.

Таблиця 8.17

Облік вексельних операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Облік у покупця товару (векседавця)				
1	Отримано товар від постачальника	281	631	1000
2	Відображено суму податкового кредиту	641/ПДВ	631	200
3	Видано простий процентний вексель	631	621	1200
4	Нараховано відсотки за векселем	952	684	125
5	Донараховано податковий кредит щодо товару	641/ПДВ	684	25
6	Погашено вексель (у тому числі відсотки)	621	311	1200
		684	311	150

Облік у продавця товару (векселедержателя)				
1	Відвантажено товар покупцеві	361	702	1200
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	200
3	Списано собівартість реалізованого товару	902	281	800
4	Отримано простий процентний вексель	341	361	1200
5	Нараховано відсотки за векселем	373	732	150
6	Донараховано податкові зобов'язання з ПДВ щодо товару (на суму відсотків)	732	641/ПДВ	25
7	Погашено вексель (у тому числі відсотки)	311	341	1200
		311	373	150

4. Дебіторська заборгованість за виданими авансами відображає суму авансів, наданих іншим підприємствам (постачальникам) в рахунок **майбутніх поставок продукції, робіт, послуг**. Розрахунки за виданими авансами під поставку продукції, товарів або під виконання робіт, прийнятих від замовників, обліковують на субрахунку 371 [28].

За Дт субрахунку 371 рахунка 27 відображають суми виданих авансів (попередньої оплати) за товари, роботи, послуги в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів (Кт 30, 31).

Після виконання постачальниками та підрядниками своїх зобов'язань за Кт субрахунку 371 відображають погашення дебіторської заборгованості за авансами в кореспонденції з Дт рахунка 63. Також за Кт субрахунку 371 відображають суми, повернені постачальниками або підрядниками як невикористані, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів. Крім того, Кт субрахунку 371 здійснюють списання заборгованості за виданими авансами в разі визнання її безнадійною.

Аналітичні рахунки відкривають за кожним дебітором окремо.

Особливістю операцій за видами авансами є бухгалтерський облік **податку на додану вартість (ПДВ)**. Згідно зі ст. 198.1 ПКУ у суб'єктів господарювання виникає право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі здійснення таких операцій [3]:

а) придбання або виготовлення товарів (у т. ч. в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Податковий кредит – сума витрат, понесених платником податку на додану вартість у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволено зменшити податкове зобов'язання з ПДВ звітного (податкового) періоду (ст. 14.1) [3].

За податковими правилами право на формування податкового кредиту з ПДВ відображають за першою із подій:

– датою списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

– датою отримання платником податку товарів/послуг [3].

Проте для того, щоб розрізнити ці дві події в бухгалтерському обліку призначені різні рахунки згідно з Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість №141.

Так у разі **виданих авансів** податковий кредит відображають проводкою: **Дт 641 «Розрахунки за податками»/ПДВ – Кт 644 «Податковий кредит».**

Субрахунок 644 «Податковий кредит» згідно з Інструкцією №141 застосовують у випадках: здійснення попередньої оплати (до придбання) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних засобів, нематеріальних активів. Після отримання попередньо сплачених матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт і послуг, вартість яких попередньо сплачена, на суму ПДВ дебетується субрахунок 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань:

Дт 644 – Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Важливим питанням є реєстрація податкової накладної, яка я підтвердженням права на формування податкового кредиту, у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) продавцем (постачальником).

При неотриманні від продавця (постачальника) податкової накладної на отримані / попередньо оплачені сировину, матеріали, товари, основні засоби та нематеріальні активи, на виконані роботи і послуги, зареєстрованої в ЄРПН в терміни, встановлені податковим законодавством, сума ПДВ відображається за Дт субрахунку 644 «Податковий кредит», **аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений»**, у кореспонденції з **Кт** рахунків обліку зобов'язань. У разі отримання податкової накладної з порушенням терміну реєстрації зазначена в ній сума податкового кредиту відображається за Дт субрахунку 641/ПДВ, у кореспонденції з **Кт** субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений».

Наступного дня після останнього дня граничного терміну для реєстрації податкової накладної в ЄРПН сума ПДВ, що міститься в такій податковій накладній, відображається за Дт субрахунку **949 «Інші витрати операційної**

діяльності» у кореспонденції з Кт субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений».

Приклад. Підприємство за передоплатою придбало товар А вартістю 120000 грн. (у т.ч. ПДВ – 20000 грн.) і товар Б вартістю 180000 грн. (у т.ч. ПДВ – 30000 грн.). Планом рахунків передбачено відображення права на формування податкового кредиту з ПДВ за неотриманими (не зареєстрованими в установленому порядку) податковими накладними, на рахунку 644/1 (табл. 8.18).

Таблиця 8.18

Облік дебіторської заборгованості за виданими авнсами

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Здійснено передоплату постачальнику за товари А і Б (120000 + 180000 = 300000)	371	311	300000
2	Відображено право на податковий кредит	644/1	644/ПДВ	50000
3	Отримано зареєстровану податкову накладну (ПН) і відображено у складі ПК з ПДВ	641	644/1	50000
4	Оприбутковано товар	281/А	631	100000
		281/Б	631	150000
5	Відображено ПДВ	644/ПДВ	631	50000
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371	300000

5. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Облік такої заборгованості ведеться на рахунку 641 «Розрахунки за податками» та частково на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Крім платежів, до бюджету на 642 рахунку ведуть облік платежів до позабюджетних фондів.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» є активно-пасивним, тому підприємство може мати як дебетове, так і кредитове сальдо. Показники цього рахунку не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначають розгорнуто за дебетом та за кредитом. Таким чином, за підприємством одночасно може обліковуватися як дебіторська, так і кредиторська заборгованість перед бюджетом. Наявність саме дебетового сальдо на субрахунках 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» засвідчує те, що підприємство надміру сплатило суми до бюджету за деякими податками та платежами.

6. Дебіторська заборгованість за нарахованими доходами (субрахунок 373) є сумою нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо.

МОДУЛЬ 2

За **Дт** відображають виникнення дебіторської заборгованості за нарахованими відсотками, дивідендами, роялті, які підлягають отриманню. За **Кт** – їх отримання.

Аналітичний облік на субрахунку 373 ведуть у розрізі кожного дебітора за видами нарахованих доходів та строками їх отримання. Визначення таких видів доходу, як дивіденди, проценти, роялті, надано в п. 4 П(С)БО 15 «Дохід».

Дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. На субрахунку 373 відображають дебіторську заборгованість, що виникла в результаті фінансової діяльності – придбання акцій, інших боргових зобов'язань, а також часток в статутному капіталі інших підприємств.

Дебіторську заборгованість за нарахованими дивідендами визнають активом у **період їх нарахування**. Підприємство також відображає в періоді ухвалення рішення про виплату дивідендів їх у складі доходів. Причому рішення про реінвестицію дивідендів від визнання доходу не звільняє. Доходи від отриманих дивідендів (крім дивідендів від фінінвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства) відображають за допомогою запису:

Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – Кт 731 «Дивіденди одержані».

Інакше складається ситуація, якщо підприємство застосовує метод участі в капіталі [52]. Так, згідно з п. 7 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», дивіденди, які підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, установленим П(С)БО 15.

Нараховані дивіденди до складу доходу (фактично повторно) не потрапляють, а тільки зменшують балансову вартість фінансових інвестицій.

Приклад. Підприємство отримало від емітента – платника податку на прибуток дивіденди сумі 12000 грн. Облік операції відображено в табл. 8.19.

Таблиця 8.19

Отримання дивідендів від емітента

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Нараховано дивіденди емітентом – платником податку на прибуток	373	731	12000
2	Отримано дивіденди від емітента	311	373	12000
3	Віднесено на фінрезультат дохід від отриманих дивідендів	731	792	12000

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. На субрахунку 373 відображають суму процентів за облігаціями, казначейськими зобов'язаннями, депозитними сертифікатами, а також сума процентів, що підлягає отриманню підприємством від здійснення діяльності з продажу товарів, робіт, послуг в кредит або розстрочку, за надання майна в оренду (лізинг).

Дебіторська заборгованість за процентами визнається в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, зважаючи на базу їх нарахування та терміну користування активом.

Роялті. Для цілей бухгалтерського обліку п. 4 П(С)БО 15 визначає роялті як **будь-який платіж**, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування:

– будь-яким авторським і суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення;

– будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари та послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [40].

Як правило, роялті виплачують на підставі ліцензії на використання об'єкта права інтелектуальної власності або ліцензійного договору (ст. 1108 і 1109 ЦКУ [4]). Права на використання об'єктів авторського права передають за авторським договором. Договір щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності має бути укладений у письмовій формі.

Дебіторську заборгованість за роялті визнають за принципом нарахування відповідно до економічного змісту (договору, контракту).

Типові розрахунки за нарахованими доходами відображено у табл. 8.16.

Таблиця 8.16

Облік дебіторської заборгованості за нарахованими доходами

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Нараховано: дивіденди вітсотки роялті	373	731 732 733	1000
2	Нараховано доходи від надання активів у фінансовий лізинг	373	732	200
3	Погашено дебіторську заборгованість шляхом видачі короткострокового векселя	341	373	450

7. Облік іншої дебіторської заборгованості, яка не стосується заборгованості за продукцію, товари, роботи (послуги) та відображається в складі активів підприємства, здійснюються на рахунках:

1) 37 «Розрахунки з різними дебіторами» з відповідними субрахунками відповідно до Інструкції №291:

- 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
- 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;
- 379 «Розрахунки за операціями з деривативами»;

2) 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

3) 65 «Розрахунки за страхуванням»;

4) 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Дебіторська заборгованість за претензіями – заборгованість, що виникла у контрагента (постачальника товарів, робіт, послуг) внаслідок виставлення йому **претензій**. Для обліку розрахунків за претензіями передбачено **субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями»**.

За **Дт** цього субрахунку обліковують виникнення дебіторської заборгованості в разі пред'явлення претензій постачальникам, підрядникам і транспортним організаціям у зв'язку з нестачами ТМЦ. Тут також відображають інформацію про визнану контрагентами заборгованість за штрафами, пенею, неустойками за порушення умов господарських договорів.

Сума нарахованої неустойки (яку визнано боржником або щодо якої отримано рішення суду про її стягнення), а також суми інфляційних і 3 % річних від простроченої суми, якщо інший розмір відсотків не встановлено договором чи законом, одержувач відображає у складі **інших операційних доходів (Кт 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»)**.

Неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторіві у разі порушення боржником зобов'язання. **Штрафом** є неустойка, що обчислюється у **відсотках** від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання. **Пенею** є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання (ст. 549 ЦКУ [4]).

Згідно з п.2 ст. 258 ЦКУ до вимог про стягнення неустойки (штрафу, пені) застосовується позовна давність **в один рік**. Початком строку для нарахування штрафних санкцій за прострочення виконання зобов'язання буде день, наступний за днем, коли воно мало бути виконано. Нарахування санкцій триває протягом шести місяців. Проте законом або договором можуть бути передбачені інші умови нарахування [4].

У разі погашення заборгованості за претензією в бухгалтерському обліку здійснюють запис: Дт **30, 31, 15, 20, 22, 28** тощо – Кт 374.

Особливості обліку заборгованості за претензією щодо виявлених нестач при оприбуткуванні ТМЦ від постачальника представлено на с. 150 підрозділу 7.2 посібника. Особливості документального оформлення та обліку вибуття запасів (повернення постачальнику у випадках, передбачених ЦКУ) надано на с. 174 підрозділу 7.4 посібника. Додатково розглянемо порядок пред'явлення претензій у спорах, пов'язаних з перевезеннями у закордонному сполученні ТМЦ та їх втратою. Відповідно до ст. 926 ЦКУ позовна давність, порядок пред'явлення претензій, у спорах, пов'язаних з перевезеннями у закордонному сполученні, встановлюються міжнародними договорами України, транспортними кодексами (статутами), зокрема Конвенцією про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів (КМПВ) та Митною конвенцією про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП [4]. Так, якщо всі належні документи (зокрема вантажна накладна) оформлені правильно і передані перевізнику своєчасно. При цьому вантаж був згідно з вимогами упакований і перевозився у спеціально обладнаному (критому) вантажному автомобілі, тоді **перевізник несе відповідальність** за втрату вантажу, що сталася з моменту прийняття його до перевезення і до моменту його доставки (ч. 1 ст. 17 КМПВ).

Якщо вантаж не доставлений протягом **тридцяти днів** після закінчення узгодженого терміну або (за відсутності узгодженого терміну) протягом **шістдесяти днів** із дня прийняття вантажу перевізником, то він вважається втраченим, і особа має право пред'явити претензію.

Компенсація:

- її розмір розраховується на підставі вартості вантажу в місці та на момент прийняття його до перевезення (ч. 1 ст. 23 КМПВ) або на підставі його звичайної ціни (ч. 2 ст. 23 КМПВ);
- компенсації підлягає не тільки пряма шкода від втрати вантажу, а й плата за перевезення, а також усі інші платежі, пов'язані з цим перевезенням (ч. 4 ст. 23 КМПВ);
- потерпілий має право вимагати від перевізника сплати процентів, що розраховуються за ставкою 5 % річних починаючи з дня надсилання йому претензії, а якщо вона не подавалася – з дня початку розгляду вашого судового позову до нього (ч. 1 ст. 27 КМПВ).

Якщо вантаж було втрачено – чи то без пошкодження пломб (ч. 1 ст. 25 Конвенції МДП), чи то в результаті будь-якого випадку (ДТП, нападу, крадіжки) – перевізник в особі водія транспортного засобу зобов'язаний негайно звернутися до компетентних органів країни, де все це сталося, які повинні в найкоротший строк скласти **протокол за встановленою формою**, причому останній має залишатися у книжці МДП.

МОДУЛЬ 2

Приклад. Покупець – ТОВ «Шкода» перерахував постачальнику – компанії «Сток» (Чеська Республіка) передоплату за товар у сумі 20000 євро. За договором перевезення замовник перерахував перевізнику – ТОВ «АТП Роззі» за транспортні послуги з міжнародних перевезень – 27000,0 грн. (ПДВ – 0%).

Товар було втрачено перевізником за межами України з вини перевізника, який претензію визнав і виплатив замовнику компенсацію шкоди в повному обсязі (табл. 8.20).

Таблиця 8.20

Бухгалтерський облік компенсації завданої шкоди

№ з/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума, €грн
1	Перераховано постачальнику передоплату (аванс) за товар	371	312	€20000 365085
2	Перераховано перевізнику передоплату за міжнародне перевезення за договором (ставка ПДВ 0% згідно з ПКУ)	371	311	27000
3	Висунуто претензію до перевізника щодо компенсації шкоди в повній вартості втраченого товару, що підлягає компенсації перевізником (заборгованість перекваліфіковано згідно з накладною CMR)	374	371	365085
4	Забогованість перевізника перекваліфіковано як шкоду в повній вартості втраченою від невиконання договору перевезення	374	371	27000
5	Визнано перевізником претензію в суму неустойки за невиконання договору	374	715	1000
6	Отримано компенсацію від перевізника	311	374	393085

Дебіторська заборгованість за відшкодуванням завданих збитків. Інструкцією № 291 про застосування Плану рахунків передбачено субрахунок **375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»** для відображення та обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі і втрат від псування, руйнування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, невідображення вибуття в обліку запасів, якщо встановлено винну особу [28].

Для відображення суми завданого підприємству збитку від нестачі та псування цінностей у бухгалтерському обліку застосовують позабалансовий субрахунок **072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»**. Зазначені суми обліковують на субрахунку 072 до моменту вирішення питання про винного в нестачі (псуванні). Згідно з п. 4 розд. IV Положення № 879 суми збитків, що підлягають відшкодуванню винними особами, визначають відповідно до законодавства [56].

Нестачі основних засобів. Після встановлення винної особи в обліку підприємства відображають зменшення залишку за субрахунком 072 . Одночасно суму компенсації, що підлягає погашенню винною особою, відображають за Дт субрахунку **375 «Розрахунки з відшкодування завданого збитку»** у кореспонденції з Кт:

- субрахунку 746 (на суму, що підлягає відшкодуванню);
- субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (на суму, що підлягає перерахуванню до бюджету).

Списання недостатніх об'єктів ОЗ розцінюється як використання не в господарській діяльності платника. У зв'язку з цим на підставі п.п. «г» п. 198.5 ПКУ потрібно **нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ** за основною ставкою виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого сталося таке негосподарське використання [3]. При цьому **податкові зобов'язання з ПДВ не виникають**, якщо ОЗ ліквідують:

- у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили;
- в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податків, у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства;
- якщо платник податків надає органу фіскальної служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів в інший спосіб, унаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

Нестачі ТМЦ. ТМЦ, яких не вистачає, не відповідають критеріям визнання активом (п. 3 розд. I НП(С)БО 1), тому мають бути виведені зі складу активів і списані з балансу. Такі втрати (як у межах, так і понад норми природного убутку) уключають до складу інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО 16 [37]) і відображають за Дт субрахунку **947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»** у кореспонденції з Кт рахунків обліку запасів. Суму нестачі понад норми природного убутку одночасно зі списанням на витрати відображають на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Цю суму обліковують за Дт субрахунку 072 до моменту вирішення питання про винного в нестачі, розкраданні чи псуванні.

Після встановлення винної особи суму наднормативної нестачі списують за Кт субрахунку 072. Одночасно визнають заборгованість винної особи і дохід проводкою: Дт 375 – Кт **716 «Відшкодування раніше списаних активів»**.

ПДВ-облік. Нестачі ТМЦ у межах норм природного убутку ніяк не позначаються на ПДВ-обліку (за підприємством зберігається право на податковий кредит у повній сумі). Якщо ж зафіксовані **наднормативні нестачі і втрати ТМЦ**, на них нараховують податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з вартості придбання (п. 189.1 ПКУ [3]).

МОДУЛЬ 2

Приклад. За результатами інвентаризації ОЗ, проведеної станом на 30.11.2016 р., підприємство встановило: нестачу планшета, залишкова вартість якого за даними бухгалтерського обліку становить 1200 грн. (первісна вартість – 3200 грн., сума зносу – 2000 грн.). Інвентаризаційна комісія вивчила всі обставини виникнення нестачі та отримала пояснення від матеріально відповідальної особи. При цьому працівник, якому планшет було передано в користування під підпис, зізнався в його викраденні. Було прийнято рішення про стягнення з працівника збитку, визначеного шляхом проведення незалежної оцінки. Сума відшкодування склала 1500 грн. Документи, що підтверджують факт викрадення і неможливість використання об'єкта ОЗ за призначенням (ф. № ОЗ-3), не були подані контролюючому органу. Тому нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на підставі п. 189.9 ПКУ;

Зазначені операції в обліку підприємства відображають так (табл. 8.21).

Таблиця 8.21

Облік нестач ОЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Списано суму нарахованого зносу	131	104	2000
2	Списано залишкову вартість планшета	976	104	1200
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з балансової вартості планшета на момент ліквідації (1200 × 20 % : 100 %)	976	641/ПДВ	240
4	Відображено суму збитку, що підлягає відшкодуванню винною особою підприємству (1200 + 240)	375	746	1440
5	Відображено суму, що підлягає перерахуванню до держбюджету (1500 – 1440)	375	642	60
6	Погашено заборгованість винною особою шляхом унесення грошових коштів до каси підприємства	301	375	1500
7	Перераховано до бюджету частину стягнутої з винної особи суми	642	311	60

7. Резерв сумнівних боргів, порядок його формування

Резерв сумнівних боргів (РСБ) розраховує бухгалтер для того, щоб відобразити у підсумку балансу суму **поточної дебіторської заборгованості** не в номінальній вартості, а за **чистою реалізаційною вартістю**. Цей обов'язок закріплено в п. 7 П(С)БО 10 [39].

Чиста реалізаційна вартість – це різниця між сумою поточної дебіторської заборгованості підприємства і резервом сумнівних боргів.

В свою чергу, **поточна дебіторська заборгованість** - це заборгованість, що виникла під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу (п. 4 П(С)БО 10).

Нормами П(С)БО 10 передбачено формування РСБ тільки під ту поточну дебіторську заборгованість, яка відповідає переліченим вимогам **одночасно**:

1) є фінансовим активом, тобто контрактом, що дає право отримати грошові кошти/ інший фінансовий актив від іншого підприємства. При цьому дебіторська заборгованість за виданими авансами **не вважається фінансовим активом**, тому підприємство не формує резерв за «авансовими» боргами;

2) не придбана підприємством і не призначена для продажу;

3) не вважається безнадійною, тобто поточною дебіторською заборгованістю, за якою існує впевненість в її неповерненні боржником або за якою минув строк позовної давності (п. 4 П(С)БО 10) [39].

Тож під резервування потрапляє ДЗ, за якою мають бути отримані **грошові кошти та їх еквіваленти**. Для «товарної» ДЗ резерв не створюють. У разі визнання такої заборгованості безнадійною вона списується з балансу з відображенням її суми у складі інших операційних витрат (п. 11 П(С)БО 10).

Під **резервування** підпадає тільки **сумнівний борг** (але не безнадійний). Тобто РСБ створюють для того, щоб показати ту частину дебіторської заборгованості, яка класифікується як сумнівна, і виділити її із загальної величини поточної дебіторської заборгованості. Якщо борг не повернений у встановлений договором строк (припустимо, прострочення за договором становить три місяці), то в підприємства виникає невпевненість у погашенні такої заборгованості. У цьому випадку вона може бути визнана сумнівною.

Підприємство може встановити в **наказі** про облікову політику чіткі тимчасові **критерії визнання** поточної дебіторської заборгованості сумнівним боргом. Серед інших критеріїв визнання заборгованості сумнівною можна встановити такі, як відсутність відповіді на претензію чи її відхилення тощо.

Підставою для визнання в бухгалтерському обліку РСБ є складений підприємством **первинний документ (розрахунок резерву)** із зазначенням реквізитів, передбачених ст. 9 Закону України № 996-XIV [5]. Але треба враховувати, що залишок РСБ на дату балансу не може перевищувати суму дебіторської заборгованості на цю саму дату (п. 8 П(С)БО 10).

Як правило, РСБ створюють за такими статтями балансу:

1) «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» (ряд. 1125 ф. № 1);

3) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (ряд. 1135, «у тому числі з податку на прибуток» ф. № 1);

4) «Інша поточна дебіторська заборгованість» (ряд. 1155 ф. № 1).

Для кожної статті заборгованості має бути створений **окремий РСБ**.

Обов'язковість створення РСБ і відповідальність. РСБ створюють на підприємстві, в обов'язковому порядку. Проте підприємства, які ведуть облік відповідно до МСФЗ, обирають самостійно – створювати резерв чи ні (§ 63 МСФО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [36]). Тому якщо в обліковій політиці підприємства не передбачено створення резерву, то безнадійну дебіторську заборгованість списують одразу на витрати.

Якщо підприємства ведуть облік відповідно до національних стандартів, невиконання обов'язку зі створення РСБ може загрожувати **адмінштрафами**:

- по-перше – за порушення порядку ведення бухгалтерського обліку в розмірі від 136 грн. до 255 грн. (ст. 164 КУпАП, част. 2);
- по-друге – за порушення порядку ведення податкового обліку в розмірі від 85 грн. до 170 грн. (ст. 163 КУпАП, част. 1).

Бухгалтерський облік створення та коригування резерву сумнівної дебіторської заборгованості відображено на рис. 8.2.



Рис. 8.2. Бухгалтерський облік створення та коригування РСБ

Методи розрахунку РСБ. Величина РСБ розраховується з використанням одного з двох методів (п. 8 П(С)БО 10) [39]:

- 1) персонального, тобто методу, в якому задіяна абсолютна сума сумнівної заборгованості;
- 2) групового, який базується на застосуванні коефіцієнта сумнівності.

Підприємство самостійно обирає найбільш прийнятний метод в залежності від виду дебіторської заборгованості та наявності інформації. Для різних видів «грошової» дебіторської заборгованості можна застосовувати різні методи розрахунку РСБ. Свій вибір підприємство фіксує в наказі про облікову політику і відображає в Примітках до річної фінансової звітності.

Персональний метод – найпростіший метод розрахунку РСБ. Спочатку потрібно зробити аналіз платоспроможності окремих дебіторів. Після чого створити відповідний резерв за конкретними покупцями, щодо яких виникли сумніви в їх платоспроможності. Такий спосіб підходить невеликим підприємствам, в яких кількість боржників невелика.

Приклад. Станом на 31.03.20XX р. у підприємства обліковується поточна дебіторська заборгованість за поставлені товари:

- 1) ТОВ «Олівія» у сумі 30000,0 грн. (оплату прострочено на 10 днів);
- 2) АТ «Вікторія» у сумі 40000,0 грн. (оплату прострочено на 70 днів);
- 3) ТОВ «Золота арфа» у сумі 25000,0 грн. (прострочено на 20 днів).

Загальна сума заборгованості дорівнює 95000,0 грн. У наказі про облікову політику підприємства на 20XX р. зазначено, що поточна дебіторська заборгованість класифікується як сумнівна, якщо оплата від контрагента не надійшла протягом 60 днів з дати, зафіксованої в договорі.

Враховуючи те, що прострочення оплати від АТ «Вікторія» перевищило цей строк, бухгалтер зобов'язаний сформулювати РСБ під його заборгованість у сумі 40000 грн. Операцію відобразять проводкою: Дт 944 – Кт 38 = 40000 грн.

До підсумку балансу дебіторська заборгованість потрапить за чистою реалізаційною вартістю, що дорівнює 55000 грн. (95000 – 40000).

Груповий метод застосовують підприємства, які не можуть провести аналіз кожної суми боргу окремо через велику кількість дебіторів. Полягає в угрупованні однорідних заборгованостей і застосуванні до них коефіцієнта сумнівності. Сам **коефіцієнт** розраховують **трьома способами**:

- 1) за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході;
- 2) класифікацією дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- 3) за середньою питомою вагою списаної за період дебіторської заборгованості.

Розрахунок РСБ першим способом (із застосуванням коефіцієнта сумнівності, обчисленого за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході) проводять у декілька етапів.

Етап 1. Визначають період спостереження – найчастіше беруть попередні три звітні роки.

Етап 2. Роблять вибірку даних про суму дебіторської заборгованості, що потрапила до розряду безнадійної, і про величину чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) **на умовах подальшої оплати**.

Етап 3. Розраховують коефіцієнт сумнівності (K_c) як відношення загальної суми дебіторки, що набула статусу безнадійної за періоди спостереження ($BЗ$), і величини чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах подальшої оплати за ці самі періоди ($ЧД$):

$$K_c = \sum BЗ \div \sum ЧД. \quad (8.1)$$

Етап 4. Визначають величину резерву сумнівних боргів ($РСБ$) за відповідний звітний період як добуток коефіцієнта сумнівності (K_c) і чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах подальшої оплати за такий звітний період ($ЧД$):

$$РСБ = K_c \times ЧД \quad (8.2)$$

МОДУЛЬ 2

Приклад. У 2016 р. ТОВ «Тріумф» отримав чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт 3650000 грн на умовах подальшої оплати. Для визначення коефіцієнта сумнівності бухгалтер підготував дані за попередні три роки (табл. 8.22).

Таблиця 8.22

Дані спостереження за останні три роки

Період спостереження (рік)	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати, грн.	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною, грн.
2013	1300000	15000
2014	1500000	8000
2015	1900000	22000
Разом	4700000	45000

Розрахуємо коефіцієнт сумнівності за формулою 8.1:

$$K_c = 45000 : 4700000 = 0,00957.$$

У звітному періоді бухгалтер нарахує РСБ у сумі 34930,50 грн. :

$$3650000 \times 0,00957 = 34930,5.$$

Для цього він зробить проводку Дт 944 – Кт 38 на 34930,50 грн.

Суму створеного РСБ за звітний рік додають до залишку РСБ на початок цього року. Тобто оборот рахунка 38 (у нашому випадку 34930,50) додають до сальдо рахунка 38 на початок звітного періоду. Наприклад, якщо залишок РСБ до складання балансу становив 4000 грн., то з урахуванням цього залишку величина РСБ на 31 грудня 2016 р. складе 38930,50 грн. (4000 + 34930,50).

Відповідно до п. 8 П(С)БО 10 залишок РСБ на дату балансу не може бути більше суми дебіторської заборгованості на ту саму дату [39]. Отже необхідно завжди порівнювати сальдо рахунків 38 «Резерв сумнівних боргів» і 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Розрахунок РСБ другим способом (шляхом класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення) здійснюють шляхом:

1) обирання періоду спостереження: наприклад, останні півроку (щомісячно, як у прикладі 1 з додатка до П(С)БО 10) або попередні три роки (як у прикладі 2 з додатка до П(С)БО 10 [39]);

2) групування дебіторки за строками її непогашення. Для цього найчастіше орієнтуються на класифікацію дебіторської заборгованості, надану в розділі IX «Дебіторська заборгованість» Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5), а саме **непогашення заборгованості у строк:**

1 група – до 3 місяців;

2 група – від 3 до 6 місяців;

3 група – від 6 до 12 місяців

(цю класифікацію заздалегідь фіксують у **наказі про облікову політику**; проте допускається робити угруповання в будь-якому іншому порядку за рішенням уповноважених осіб підприємства);

3) аналізу зібраної інформації про заборгованість за кожною групою щодо визнаної безнадійної дебіторської заборгованості;

4) розрахунку коефіцієнта сумнівності (K_c) для кожної з груп, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за формулою 8.3:

$$K_c = \sum BЗ_n \div \sum ДЗ_n, \quad (8.3)$$

де: $BЗ_n$ – безнадійна дебіторка у складі дебіторської заборгованості відповідної групи на дату балансу в періоді спостереження;

$ДЗ_n$ – сума такої дебіторської заборгованості відповідної групи;

5) визначення величини РСБ як суму добутоків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Приклад 3. Підприємство визначає величину РСБ за коефіцієнтом сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення. Залишок РСБ (сальдо за Кт рахунка 38) становить 1100 грн.

Прострочена поточна дебіторська заборгованість, тобто та, за якою минули строки оплати згідно з договором, станом на 31.12.2016 р. дорівнює 650000 грн. і розподілена за строками її непогашення на такі групи:

1 група – 550000 грн.;

2 група – 90000 грн.;

3 група – 10000 грн.

Для розрахунку коефіцієнта сумнівності бухгалтер робить вибірку за три попередні роки (табл. 8.19).

Таблиця 8.23

Звітні дані за обраний період (3 роки)

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи (ДЗ), грн.			Заборгованість, визнана безнадійною наступного року, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року (БЗ), грн.		
	група 1	група 2	група 3	група 1	група 2	група 3
31.12.2013	400000	50000	45000	8000	22000	20000
31.12.2014	300000	60000	35000	15000	38000	15000
31.12.2015	500000	70000	20000	-	20000	4000
Разом	1200000	180000	100000	23000	80000	39000

МОДУЛЬ 2

Коефіцієнт сумнівності для відповідної групи дебіторської заборгованості, розрахований за формулою 8.3, становить:

група 1: $23000 : 1200000 = 0,01917$;

група 2: $80000 : 180000 = 0,44444$;

група 3: $39000 : 100000 = 0,39$.

Величина РСБ для підприємства на 31 грудня 2016 р. становить:

група 1: $550000 \times 0,01917 = 10543,50$ грн;

група 2: $90000 \times 0,44444 = 39999,60$ грн.;

група 3: $10000 \times 0,39 = 3900$ грн.

Загальна сума РСБ на кінець 2016 р. дорівнюватиме **54443,10** грн. ($10543,5 + 39999,6 + 3900$). Оскільки залишок РСБ (сальдо за Кт рахунка 38) становить 1100 грн., потрібно донарахувати 53343,10 грн. ($54443,10 - 1100$).

В обліку буде зроблено запис: Дт 944 – Кт 38 на суму 53343,10 грн.

На кінець звітнього 2016 року чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості становитиме: $650000,0 - 54443,1 =$ **595556,90** грн.

Розрахунок РСБ третім способом (за середньою питоною вагою списаної за період дебіторської заборгованості).

Коефіцієнт сумнівності розраховують за формулою 8.4:

$$K_z \frac{\sum (БЗ_n \div ДЗ_n)}{n}, \quad (8.4)$$

де: K_z – коефіцієнт сумнівності за період для окремої групи;

n – загальне число періодів спостереження.

Приклад. Умови та фінансові показники візьмемо з попереднього прикладу. Після цього розрахуємо коефіцієнт сумнівності для кожної з груп за формулою 8.4:

група 1: $[(8000 : 400000) + (15000 : 300000)] : 3 = 0,02333$;

група 2: $[(22000 : 50000) + (38000 : 60000) + (20000 : 70000)] : 3 = 0,453$;

група 3: $[(20000 : 45000) + (15000 : 35000) + (4000 : 20000)] : 3 = 0,35767$.

РСБ на кінець 2016 року розраховуємо так:

група 1: $550000 \times 0,02333 = 12831,50$ грн.;

група 2: $90000 \times 0,453 = 40770$ грн.;

група 3: $10000 \times 0,35767 = 3576,70$ грн.

Загальна сума РСБ на кінець 2016 р. становитиме **57178,2** грн. ($12831,50$ грн. + 40770 грн. + $3576,70$ грн.).

Залишок РСБ на початок звітнього періоду складає 1100 грн. Тому донарахувати 56078,20 грн. ($57178,20 - 1100$).

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості на кінець звітнього 2016 року становитиме **592821,8** грн. ($650000 - 57178,2$).

8. **Безнадійна дебіторська заборгованість: визнання та облік**

Безнадійною визнається заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності або ж прострочена заборгованість не погашена внаслідок недостатності майна боржника [ст. 14.1.11 ПКУ]. Безнадійна заборгованість – це заборгованість, що відповідає одній з наступних ознак.

1) **Закінчення строку позовної давності.** Позовна давність – це строк, протягом якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу (ч. 1 ст. 256 ЦКУ [4]). Протягом цього строку борг ще не визнають безнадійним. Оскільки після закінчення строку позовної давності є вирогідність його погашення. Випадки зазначені у ст. 267 ЦКУ. Заборгованість визнається **безнадійною**, якщо відомо: (1) початок перебігу строку позовної давності; (2) тривалість такого строку (заборгованість визнається безнадійною **в момент закінчення строку позовної давності**) [4]. Згідно з ч. 1 ст. 257 ЦКУ загальна позовна давність становить **3 роки**. Але для окремих видів вимог законом можуть бути встановлені спеціальні строки позовної давності – скорочені або більшої тривалості. Крім того, сторони на власний розсуд мають право передбачити більш тривалий строк позовної давності у письмовій формі (ч. 1 ст. 259 ЦКУ). **Початок перебігу та підходи:**

1 підхід. В договорі сторони **зазначили конкретну дату чи строк**, протягом якого контрагентом мають бути виконані його зобов'язання. Наприклад, оплата товару відбувається протягом 20 днів з моменту його отримання, тоді позовна давність починає відлічуватися з наступного дня після такої дати. Якщо оплата за відвантажений товар мала надійти 05.04.2016 р. І контрагент не виконав своїх зобов'язань. Строк позовної давності починає відлічуватися з 06.03.2016 р. Така заборгованість – безнадійна з 05.04.2019 р.

2 підхід. Договір укладений **в усній формі** або в договорі **не зазначено** конкретного строку виконання зобов'язань. Така позовна давність починає відлічуватися після висунення вимоги про виконання зобов'язання. Кредитор може вимагати виконання зобов'язання в будь-який час, але для цього він має обов'язково **направити претензію** (ст. 530 ЦКУ). На виконання зобов'язання у контрагента є 7 днів з дня пред'явлення йому вимоги. За зобов'язаннями, не погашеними протягом 7 днів **після** пред'явлення вимоги, з 8-го дня **починається** обчислення строку позовної давності.

2) Безнадійною заборгованістю визнається актив у вигляді **корпоративних прав або не боргових цінних паперів**, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юрособу у зв'язку з його ліквідацією. Якщо учасник не отримає належної йому частини активів після ліквідації підприємства, то всі акції/ корпоративні права перетворюються на безнадійну заборгованість. Заборгованість підприємства, що ліквідується, перед учасниками вважають безнадійною **на дату ліквідації**.

3) **Прострочена понад 180 днів заборгованість особи.** непогашена заборгованість, за якою всі заходи не привели до її стягнення, може бути визнана безнадійною за таких **обмежень**:

– заборгованість суб'єкта господарювання (юрособи), розмір сукупних вимог кредитора за якою **не перевищує** мінімально встановленого законодавством розміру безперечних вимог кредитора для відкриття провадження у справі про банкрутство. Справа про банкрутство порушується, якщо безперечні вимоги кредитора (кредиторів) до боржника сукупно становлять **не менше 300 мінімальних зарплат**.

– заборгованість фізособи (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізосіб), розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує **25 % однієї мінімальної зарплати** (з розрахунку на рік), установлені на 1 січня звітного року (у 2017 р. – 1600 грн.).

4) **Форс-мажор.** Заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством, також є безнадійною. Настання таких обставин не перетворює заборгованість на безнадійну. **Підтвердити** настання таких обставин слід **сертифікатом про форс-мажорні обставини** (обставини непереборної сили). Видають його Торгово-промислової палати України (ТППУ) і регіональні відділення ТППУ протягом 7 днів, починаючи з того дня, коли від суб'єкта господарювання надійшло звернення. Порядок, в якому ТПП видає «форс-мажорні» сертифікати, прописано в Регламенті № 44.

5) **Заборгованість фізосіб, прощена кредитором.** Така заборгованість перетворюється на безнадійну. Прощення боргу кредитором – це один зі способів припинення зобов'язань боржника (ст. 605 ЦКУ). Означає, що кредитор звільняє боржника від виконання його обов'язків, не вимагаючи зустрічного виконання зобов'язання. Прощення боргу можливе тільки за умови, коли звільнення кредитором боржника від його обов'язків не порушує прав третіх осіб щодо майна кредитора. За **датою оформлення прощення боргу** заборгованість фізособи перед кредитором набуває статус безнадійної

б) **Заборгованість померлих/безвісно відсутніх фізосіб.** Така заборгованість визнається безнадійною за відсутності у фізособи спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення. Крім того, безнадійною є і прострочена заборгованість осіб, які в судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими. Безнадійною така заборгованість стане саме **на момент набуття чинності відповідним рішенням суду**.

7) **Прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи,** не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості за рахунок резерву відображають проводкою Дт **38** – Кт **36, 37** у розрізі розрахунків з покупцями та замовниками або іншими дебіторами. Якщо заборгованість стала безнадійною, а резерв під неї не створювався, таку заборгованість одразу списують на витрати: Дт 944 – Кт 361. Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості також відображають за Дт позабалансового субрахунку **071 «Списані активи»**. Такі суми враховують принаймні 3 роки з дати списання в цілях контролю за можливістю їх подальшого стягнення. Якщо ж заборгованість відшкодували, то із субрахунку 071 її списують.

Відшкодування раніше списаної ДЗ відображають шляхом збільшення доходу від іншої операційної діяльності (Кт субрахунку **716 «Відшкодування раніше списаних активів»**).

Приклад. Станом на кінець 20XX р. створено РСБ у сумі 30000 грн. У 20XX р. після закінчення строку позовної давності списано дебіторську заборгованість на суму 32000 грн. Відобразимо ці операції в обліку (табл. 8.24).

Таблиця 8.24

Списання безнадійної заборгованості, якщо її сума перевищує РСБ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Сформовано РСБ	944	38	30000
2	Списано дебіторську заборгованість, яка визнана безнадійною:			
	— у сумі, що дорівнює величині РСБ	38	361	30000
	— у сумі, що перевищує РСБ	944	361	2000
3	Відображено на позабалансовому рахунку суму списаної заборгованості	071	-	32000
Боржник повністю погасив свою заборгованість:				
4	Надійшла оплата заборгованості	311	685	32000
5	Уключено до складу доходів суму відшкодування	685	716	32000
6	Списано на фінансовий результат дохід від іншої операційної діяльності	716	791	32000
7	Списано з позабалансового рахунка суму погашеної боржником заборгованості	-	071	32000

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Поняття та класифікація грошових коштів.
2. Організація роботи з готівкою та обов'язки касира.
3. Каса підприємства: поняття та вимоги.
4. Документальне оформлення касових операцій.

МОДУЛЬ 2

5. Відповідальність у сфері готівкового обігу.
6. Порядок визначення ліміту каси.
7. Облік надходження запасів на підприємство.
8. Правило обмеження готівкових розрахунків.
9. Особливості обліку видачі готівки під звіт.
10. Поняття відрядження та законодавче його регулювання.
11. Порядок розрахунку добових на відрядження.
12. Порядок складання та строки подання Звіту про використання коштів, виданих у відрядження або під звіт.
13. Документальне оформлення безготівкових операцій.
14. Бухгалтерський облік найпоширеніших операцій з безготівковими розрахунками.
15. Бухгалтерський облік з купівлі / продажу іноземної валюти.
16. Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі іноземної валюти.
17. Розподіл валютних надходжень між розподільчим та поточним рахунками
18. Облік грошових коштів в дорозі.
19. Поняття дебіторської заборгованості та її оцінка.
20. Класифікація дебіторської заборгованості та її відображення на рахунках бухгалтерського обліку.
21. Дебіторська заборгованість як фінансовий актив та її відображення у фінансовій звітності.
22. Довгострокова та поточна дебіторська заборгованість, її відображення у фінансовій звітності.
23. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги.
24. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем.
25. Дебіторська заборгованість за виданими авансами. Облік ПДВ.
26. Особливості обліку ПДВ, якщо покупець не отримав зареєстрованої у ЄРПН податкової накладної.
27. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості за претензіями.
28. Особливості обліку визнаних претензій міжнародним перевізчиком.
29. Методи розрахунку резерву сумнівних боргів.
30. Способи розрахунку коефіцієнту сумнівних боргів.
31. Переваги та недоліки застосування персонального методу розрахунку резерву сумнівних боргів.
32. Переваги та недоліки застосування групового методу розрахунку резерву сумнівних боргів.
33. Випадки визнання дебіторської заборгованості безнадійною.
34. Бухгалтерський облік безнадійної дебіторської заборгованості.

Завдання 1.

Мета завдання – засвоєння порядку визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Задача: розрахувати коефіцієнт сумнівності шляхом класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення за даними (табл. 8.25).

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 20XX р. бухгалтер для спостереження обрав період за останні півроку (липень-грудень).

Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості (ДЗ).

Таблиця 8.25

Поточна дебіторська заборгованість за період з липня по грудень

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості, грн			Сальдо ДЗ відповідної групи на кінець попереднього місяця, грн		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
Липень	600	800	950	20000	18000	17000
Серпень	-	400	700	22000	12000	14000
Вересень	750	500	-	15000	13000	14500
Жовтень	300	-	770	16000	12000	11000
Листопад	-	650	-	18000	11500	13000
Грудень	550	850	1400	17000	14000	16000
РАЗОМ	2200	3200	3820			

Завдання 2.

Мета завдання – засвоєння порядку визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Задача: розрахувати коефіцієнт сумнівності шляхом класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення за даними (табл. 8.26).

Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2016 р. становить 966000 грн., з наступним розподілом за строками непогашення:

1-ша група – 700000 грн. 2-га група – 240000 грн. 3-тя група – 26000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2016 р. становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2016 р. підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

МОДУЛЬ 2

Таблиця 8.26

Поточна дебіторська заборгованість за період з 2013 по 2015 рр.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо ДЗ заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
31.12.2013	2000000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2014	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2015	6000000	100000	7000	3000	1000	1410
Разом	12000000	220000	15000	6000	2000	3000

Завдання 3.

Мета завдання – засвоєння порядку визначення величини резерву сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах наступної оплати.

Задача: розрахувати коефіцієнт сумнівності, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах наступної оплати за даними (табл. 8.28).

За 2016 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн. Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2016 року становить 1000 грн. Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 8.28

Безнадійні борги та чистий дохід від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах наступної оплати за період з 2013 по 2015 рр.

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати, грн	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною, грн
2013	8000000	5000
2014	10000000	7000
2015	15000000	9000
	33000000	21000

Завдання 4.

Мета завдання – засвоєння порядку обліку нестач, виявлених при прийманні товару.

Задача: розрахувати кількість бою в межах норм природного убутку та понад норм природного убутку; відобразити зазначені операції в бухгалтерському обліку в розрізі двох варіантів (табл. 8.27):

а) перша подія – оплата товару. Після виявлення нестачі прийнято рішення про допостачання товару;

б) перша подія – постачання товару. Після виявлення нестачі прийнято рішення про повернення грошей.

Таблиця 8.27

Бухгалтерський облік нестач

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
а) перша подія – оплата товару				
1	Перераховано постачальнику передоплату			
2	Відображено податковий кредит з ПДВ			
3	Оприбутковано товар за фактичною кількістю(9960 пл.)			
4	Списано суму податкового кредиту за фактично оприбуткованим товаром			
5	Виставлено претензію постачальнику на бій пляшок понад норму в розмірі 22 пляш.			
6	Відображено залік заборгованостей			
7	Здійснено допостачання товару (22 пляш.)			
8	Списано суму податкового кредиту за допоставленим товаром			
9	Закрито претензію до постачальника			
б) перша подія — постачання товару				
1	Оприбутковано товар за фактичною кількістю (9960 пл.)			
2	Відображено суму ПДВ, але не включено до складу податкового кредиту до виправлення ПН за кількістю			
3	Виставлено претензію постачальнику			
4	Отримано розрахунок коригування з виправленою кількістю (відмінувано бій понад норми природного убутку), відображено податковий кредит			
5	Відшкодовано продавцем наднормативні втрати			

ТЕМА 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід зупинитися на понятті фінансових інвестицій та їх класифікації. Визначити порядок відображення довгострокових та поточних фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Розглянути правила визначення собівартості фінансової інвестиції за різними способами їх надходження на підприємство. Опрацювати різні методики оцінки фінансових інвестицій на дату балансу, що впливають на показники фінансового результату підприємства-інвестора у звітному періоді. Проаналізувати нормативно-правові документи, що регулюють деякі аспекти обліку фінансових інвестицій: ЗУ «Про цінні папери та фондовий ринок», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», ПСБО 24 «Прибуток на акцію», МСФО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Перелік питань:

1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій.
2. Первісна оцінка фінансових інвестицій.
3. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу.
4. Визнання доходу від фінансових інвестицій.

1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» надає таке визначення поняттю «фінансові інвестиції». Це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора [53].

В залежності від термінів та цілей інвестування фінансові інвестиції поділяють на **поточні та довгострокові**. Зокрема, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено різний порядок відображення поточних та довгострокових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій Інструкцією № 291 передбачено рахунок **14 «Довгострокові фінансові інвестиції»**, який має наступні субрахунки:

– 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам».
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» [28].

За Дт рахунку 14 відображають вартість довгострокових інвестицій, за Кт – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі [28].

Згідно з П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» **пов'язаними сторонами** вважаються [49]:

- 1) підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- 2) підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Розглядаючи юридичну форму зв'язків пов'язаними є дочірні, спільні та асоційовані підприємства.

Довгостроковими фінансовими інвестиціями є інвестиції в цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном терміном більш ніж один рік, а також фінансові інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент за умов, що підприємство здійснило вкладення в цінні папери з терміном обігу до одного року, але умови ринку не дозволяють їх вільно реалізувати у короткостроковій перспективі, інвестор має віднести їх до довгострокових фінансових інвестицій.

Довгострокові фінансові інвестиції відображають в I розділі активу балансу **«Необоротні активи»**.

Тією ж Інструкцією № 291 передбачено рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», за яким відображають облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів. До **поточних фінансових інвестицій** належать інвестиції терміном до одного року та такі, що можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Рахунок 35 **«Поточні фінансові інвестиції»** має такі субрахунки:

- 351 «Еквіваленти грошових коштів»;
- 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» [28].

За Дт рахунку 35 відображають придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за Кт – зменшення їх вартості та вибуття.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Відповідно до МСФЗ 7 «Звіт про рух грошових коштів» **еквіваленти грошових коштів** – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно

конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості. Прикладами еквівалентів грошових коштів є високоліквідні короткострокові (до 3 місяців з дати придбання) цінні папери, наприклад, інвестиційні сертифікати, депозитні вклади [33].

Інші поточні фінансові інвестиції – цінні папери, що утримуються інвестором з метою подальшої реалізації протягом 12 календарних місяців.

Поточні фінансові інвестиції відображають у II розділі «**Оборотні активи**».

Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» за **об'єктами інвестування** виокремлює:

– інвестиції в інструменти власного капіталу (пайові цінні папери) шляхом придбання акцій, інвестиційних сертифікатів, сертифікатів ФОН; посвідчують участь їх власника у статутному капіталі та надають власнику право на участь в управлінні емітентом (крім інвестиційних сертифікатів та сертифікатів ФОН), надають право на отримання частини прибутку, зокрема у вигляді дивідендів, та частини майна у разі ліквідації емітента;

– інвестиції у боргові фінансові інструменти – вкладення коштів у облигації підприємств, державні облигації України, облигації місцевих позик, казначейські зобов'язання України, ощадні (депозитні) сертифікати, векселі, тощо; посвідчують відносини позики і передбачають зобов'язання емітента або особи, яка видала неемісійний цінний папір, сплатити у визначений строк кошти, передати товари або надати послуги відповідно до зобов'язання [18].

Крім зазначених фінансових інвестицій, Законом зазначено й інші види: іпотечні, приватизаційні, похідні (деривативи – опціони та ф'ючерсні контракти) та товаророзпорядчі.

За **методом відображення на рахунках бухгалтерського обліку** фінансові інвестиції згідно з національними положеннями класифікуються на:

1. Інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі – за цим методом здійснюється оцінка на дату балансу фінансових інвестицій в інструменти власного капіталу пов'язаних сторін – асоційованих, дочірніх та спільних підприємств які утримуються інвестором терміном більш ніж 12 календарних місяців.

2. Інвестиції, що обліковуються за справедливою вартістю – даний метод застосовується для оцінки на дату балансу поточних фінансових інвестицій, які утримуються з метою подальшої реалізації протягом 12 календарних місяців.

3. Інвестиції, що обліковуються за собівартістю; всі фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю.

4. Інвестиції, що обліковуються за амортизованою вартістю – фінансові інвестиції непов'язаним сторонам, що утримуються інвестором до погашення.

Фінансові інвестиції є такими ж активами підприємства, як і запаси, основні засоби або дебіторська заборгованість. Тому й критеріями їхнього визнання є загальні принципи визнання активів, тобто:

- можливість одержання в майбутньому **економічних вигод**, пов'язаних з їхнім використанням;
- достовірно **визначена оцінка**.

Згідно з **МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»** суб'єкт господарювання після первісного визнання оцінює фінансові інвестиції (окрім інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства) як такі, що оцінюються за:

- 1) **амортизованою** вартістю;
- 2) та **справедливою** вартістю на основі обох таких чинників: а) моделі бізнесу суб'єкта господарювання для управління фінансовими активами; б) характеристик контрактних грошових потоків фінансового активу.

Оцінка і облік фінансових інвестицій на підприємстві здійснюються за кожною інвестицією. Методологічні основи обліку фінансових інвестицій, операцій зі спільної діяльності і розкриття інформації з цих питань у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [52]. Згідно з П(С)БО 12 інвестиції оцінюються **на дату придбання і на дату балансу**.

2. Первісна оцінка фінансових інвестицій

Першим етапом в операціях з фінансовими інвестиціями є їх придбання, а в бухгалтерському обліку – визначення первісної вартості, тобто собівартості фінансової інвестиції в момент її придбання.

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» передбачає три різні правила формування собівартості фінансових інвестицій залежно від способу їх придбання. Правила визначення собівартості представлено у табл. 9.1.

Відобразити фінансову інвестицію в балансі слід на дату отримання над нею контролю, яку, як правило, пов'язують з переходом права власності (повного виконання контракту).

Таблиця 9.1

Правила визначення собівартості фінансової інвестиції

Спосіб придбання	Правила визначення собівартості
За грошові кошти	Ціна придбання + комісійні винагороди + мито + податки, збори, обов'язкові платежі + інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції
Шляхом обміну на цінні папери (ЦП) власної емісії	Справедлива вартість переданих ЦП
Шляхом обміну на інші активи	Справедлива вартість цих активів

МОДУЛЬ 2

1. Придбання фінансової інвестиції за грошові кошти.

Приклад. Підприємство придбало акції публічного акціонерного товариства «Агата» на вторинному ринку за грошові кошти. Мета придбання – подальша реалізація протягом року. Сума витрат на придбання склала 20000,0 грн. Комісійні торговцю цінними паперами – 1450,0 грн. (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Придбання фінансової інвестиції за грошові кошти.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано посередницькі послуги торговців з цінними паперами	352	631	1450
2	Отримано акції ПАТ «Агата»	352	685	20000
3	Оплачено акції та посередницькі послуги	685	311	20000
		631	311	1450

Приклад. Підприємство придбало частку у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю за грошові кошти. Мета купівлі – утримання протягом періоду, що перевищує 12 місяців, для отримання доходу. Сума витрат на купівлю КП склала 50000 грн. Частка підприємства-інвестора у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) склала менше 20 %. Облік придбання частки у ТОВ зазначено у табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Бухгалтерський облік придбання корпоративних прав

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Перераховано грошові кошти на купівлю частки	377	311	50000
2	Оформлено договір купівлі-продажу частки у статутному капіталі ТОВ (перехід права власності)	143	377	50000

2. Придбання фінансових інвестицій в обмін на цінні папери власної емісії.

Приклад. Публічним акціонерним товариством придбано облигації підприємства «Горизонт» в обмін на акції власної емісії, напередодні викуплені в акціонерів. Строк погашення облигацій – через 2 роки, та підприємство планує утримувати їх до погашення. Справедлива (ринкова) вартість власних акцій (90000,0 грн.) вища за їх номінальну вартість у 80000,0 грн, а собівартість викупу склала 85000,0 грн. Комісійні торговцю цінними паперами склала 1450,0 грн. (табл. 9.4).

Придбання фінансової інвестиції в обмін на цінні папери власної емісії

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Передано акції власної емісії підприємству «Горизонт»	377	451	90000
2	Відображено перевищення продажної вартості акцій над вартістю викупу	451	421	5000
3	Отримано облігації акціонерним товариством	143	685	90000
4	Відображено залік заборгованостей	685	377	90000
5	Отримано та оплачено посередницькі послуги торговця цінними паперами	977	631	1450
		631	311	

3. Придбання фінансових інвестицій в обмін на інші активи.

Приклад. Підприємство придбаває вексель на вторинному ринку (тобто не є його первинним власником) в обмін на товари за справедливою вартістю 24000,0 грн (в т.ч. ПДВ – 4000 грн.), балансова вартість яких складає 18000,0.

При цьому вексель є процентним та придбавається з дисконтом (за цінною, яка нижча за номінальну вартість) з метою його подальшої реалізації. Строк погашення – через 1,5 роки.

Оскільки даний вексель відповідає критеріям визнання фінансової інвестиції, а саме: його оцінка може бути достовірно визначена та очікується дохід від його використання, він має обліковуватися у інвестора за правилами фінансових інвестицій (табл. 9.5).

Таблиця 9.5

Придбання фінансових інвестицій в обмін на інші активи

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відвантажено товари	361	702	24000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	4000
3	Списано собівартість відвантажених товарів	902	281	18000
4	Отримано вексель підприємством	143	685	24000
5	Відображено залік заборгованостей	685	361	24000

Приклад. Підприємство придбаває корпоративні права – КП (частку у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) у розмірі 40 %) в обмін на товари справедливою вартістю 60000 грн. (балансова вартість яких дорівнює 54000 грн.).

Бухгалтерський облік операцій запропоновано в табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Бухгалтерський облік придбання корпоративних прав

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відвантажено товари	361	702	72000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	12000
3	Списано собівартість відвантажених товарів	902	281	54000
4	Отримано КП	141	685	60000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ*	641	685	12000
6	Здійснено залік заборгованостей	685	361	72000
7	Сформовано фінансовий результат	702	791	60000
		791	902	54000

*Обмін корпоративних прав на товари обкладається ПДВ за ставкою 20 % (п.п. 196.1.1 ПКУ звільняє від ПДВ тільки продаж за грошові кошти або обмін на цінні папери та корпоративні права).

3. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Залежно від виду фінансових інвестицій та від терміну, на який вони придбані, діють різні методики їх оцінки на дату балансу, що впливають на показники фінансового результату підприємства-інвестора у звітному періоді. Розглянемо ці методики в табл. 9.7. Для цілей розмежування необхідно зазначити, що **дочірнє підприємство** – це суб'єкт господарювання (який не є корпорацією, наприклад партнерство), що його контролює інший суб'єкт господарювання, відомий як материнське підприємство. **Асоційоване підприємство** – це суб'єкт господарювання (який не є корпорацією, наприклад, партнерство), на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві (ст. 2, МСБО 8).

При цьому **суттєвий вплив** – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками.

Що стосується виокремлення спільної діяльності для цілей бухгалтерського обліку, яка також має свої особливості, необхідно враховувати той аспект, що чинним законодавством України не перебачено таку організаційно-правову форму, як спільне підприємство (спільна діяльність з утворенням юридичної особи). Тому використання в П(С)БО 12 категорії «спільне підприємство» може розглядатися як перспективне.

З огляду на табл. 9.7. основним методом оцінки фінансових інвестицій на дату балансу є їх оцінка за справедливою вартістю, а якщо її неможливо достовірно визначити – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства обліковують на дату балансу за методом участі в капіталі.

Таблиця 9.7

Порядок бухгалтерського обліку фінансових інвестицій

№ з/п	Вид фінансової інвестиції	Класифікація інвестицій за строком	Принцип оцінки на дату балансу згідно з П(С)БО 12	Субрахунок	Рядок у Балансі
Фінансові інвестиції, що надають право власності (акції, корпоративні права)					
1	Інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства	Містяться не для продажу протягом 12 місяців з дати придбання, тобто є довгостроковими	За методом участі в капіталі	141	1030
2		Є довгостроковими, асоційоване або дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців	За справедливою вартістю , а якщо її неможливо визначити достовірно – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності	142	1035
3		Утримуються для продажу протягом 12 місяців з дати придбання, тобто є поточними		352	1160
4	Інвестиції в підприємство, що не є для інвестора	Утримуються протягом періоду, що перевищує 12 місяців, тобто належать до довгострокових	За справедливою вартістю , а якщо її неможливо визначити достовірно – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності	143	1035
5	асоційованим або дочірніми	Придбані для перепродажу протягом періоду, що не перевищує 12 місяців та є поточними		352	1160

МОДУЛЬ 2

Продовження табл. 9.7

№ з/п	Вид фінансової інвестиції	Класифікація інвестицій за строком	Принцип оцінки на дату балансу згідно з П(С)БО 12	Субрахунок	Рядок у Балансі
Фінансові інвестиції в боргові цінні папери (облігації, ощадні сертифікати, векселі на вторинному ринку)					
6	Фінансові інвестиції в боргові цінні папери, що утримуються до їх погашення	Строк погашення перевищує 12 місяців, тобто належать до довгострокових	За амортизованою собівартістю	143 (142)	1035
		Строк погашення не перевищує 12 місяців. Тобто інвестиції є поточними	За амортизованою собівартістю	352	1160
7	Фінансові інвестиції в боргові цінні папери, що придбані для перепродажу	Запланований строк їх утримання перевищує 12 місяців з дати придбання, та вони не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (тобто відсутній сталий попит на них)	За справедливою вартістю , а якщо її неможливо визначити достовірно – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності	143 (142)	1035
8		Запланований строк їх утримання не перевищує 12 місяців з дати придбання, та вони можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (тобто існує сталий попит на них)	За справедливою вартістю , а якщо її неможливо визначити достовірно – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності	352	1160

1. Оцінка інвестицій за справедливою вартістю.

Справедливою вартістю цінних паперів є поточна ринкова вартість на фондовому ринку, а при її відсутності – експертна оцінка. Згідно з п. 8 П(С)БО 12 сума збільшення /зменшення балансової вартості фінансових інвестицій в залежності від їх справедливої вартості відображається у складі інших доходів

на субрахунку **746 «Інші доходи від звичайної діяльності»** або **інших витрат на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»**.

На дату реалізації таких фінансових активів, їх собівартість та будь-які витрати, пов'язані з реалізацією (згідно з Інструкцією №291), списуються в Дт субрахунка **971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»**. Виручка від реалізації відображається за Кт субрахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

Приклад. 20 березня 20XX р. підприємство придбало на вторинному ринку пакет акцій у кількості 10000 од. за ціною 2,5 грн. за од. Пакет не надає права підприємству здійснювати контроль над емітентом акцій. Витрати з придбання (комісійні) склали 1000 грн. Відповідно собівартість акцій складе 26000 грн. У зв'язку з нестачею оборотних коштів підприємство планує реалізувати на вторинному ринку придбані цінні папери в найближчі 6 місяців.

Станом на 31 березня 20XX р. ринковий курс (справедлива вартість) даних акцій, зафіксований на організованому фондовому ринку, склав 2,7 грн./од, а станом на 30 червня 20XX р. – 2,6 грн./од.

Акції були реалізовані у липні за ціною 2,59 грн./шт. За умовами договору комісії підприємством було сплачено комісійну винагороду торговцю цінними паперами у розмірі 480 грн (табл. 9.8).

Зазначені цінні папери можна класифікувати як поточні з необхідністю застосування до них методу оцінки за справедливою вартістю.

Таблиця 9.8

Оцінка інвестицій за справедливою вартістю

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано акції	352	685	25000
2	Отримано послуги, пов'язані з придбанням акцій	352	631	1000
3	Здійснено оплату за акції та посередницькі послуги	685	311	25000
		631	311	1000
4	31 березня 20XX р. сума дооцінки інвестицій віднесена до інших доходів	352	746	1000
5	30 червня 20XX р. сума уцінки інвестицій віднесена до інших витрат.	975	352	1000
Липень 20XX р.				
6	Акції передано покупцю	377	741	25900
7	Списано собівартість інвестиції, що дорівнює її справедливій вартості на останню дату балансу	971	352	26000
8	Отримані посередницькі послуги, пов'язані з реалізацією акцій	971	631	480
9	Сплачено за послуги торговця цінними паперами	631	311	480
10	Отримано грошові кошти від реалізації цінних паперів	311	377	25900

2. Оцінка інвестицій на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій визначити неможливо, то згідно з п. 9 П(С)БО 12 фінансові інвестиції відображають на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображають у складі інших витрат на субрахунок **972 «Втрати від зменшення корисності активів»** з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Зменшення корисності – втрати економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості над сумою очікуваного відшкодування.

Згідно з П(С)БО 13 балансова вартість фінансових активів, до яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається з приводу можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі **аналізу очікуваних грошових потоків**. Сума витрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та поточною вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за ринковою ставкою відсотка на подібний актив, з визнанням цієї суми іншими витратами звітного періоду. При цьому дооцінка раніше уцінених активів є необхідною, якщо ознаки зменшення корисності активу припинили своє існування.

В разі дооцінки раніше уціненого фінансового активу, вона не повинна призводити до збільшення первісної вартості (собівартості) такої фінансової інвестиції. Дооцінка може бути здійснена **виключно в межах уцінки** як коригування такої уцінки. Відновлення корисності відображають в обліку у складі інших доходів на субрахунок **742 «Дохід від відновлення корисності активів»** з одночасним збільшенням балансової вартості фінансової інвестиції.

Для визначення поточної вартості очікуваних грошових потоків у фінансовому аналізі використовують формули 9.1 та 9.2.

1) Якщо має місце один грошовий потік:

$$PV = \frac{S}{(1+r)^n}, \quad (9.1)$$

де PV – поточна вартість фінансового активу;

S – вартість фінансового активу, що має бути отримана в майбутньому;

r – відсоткова ставка на подібний фінансовий актив за визначений період;

n – кількість періодів, наприклад років, кварталів, щодо яких встановлено відсоткову ставку.

2) Якщо мають місце декілька грошових потоків від інвестицій (наприклад, періодичне отримання відсотків та кінцеве погашення боргового цінного паперу):

$$PV = \sum_{k=1}^n \frac{S_k}{(1+r)^k}, \quad (9.2)$$

S_k – грошовий потік від інвестицій в k -му періоді.

Приклад. Приклад. 20 березня 20XX р. підприємство придбало на вторинному ринку пакет акцій у кількості 10000 од. за ціною 2,5 грн. за одиницю. Пакет не надає права підприємству здійснювати істотний вплив та контроль над емітентом акцій. Витрати з придбання (комісійні) склали 1000 грн. Відповідно собівартість акцій складе 26000 грн. У зв'язку з нестачею оборотних коштів підприємство планує реалізувати на вторинному ринку придбані цінні папери в найближчі 6 місяців з очікуваним середнім прибутком від такої операції у 15% (за ціною 2,875 грн/од. = $2,5 \times 1,15$).

Вирогідно визначити справедливу вартість придбаних акцій не є можливим (активний ринок акцій – відсутній, операції з купівлі-продажу – одиничні, а їх умови – невідомі). В червні 20XX р. була поширена інформація щодо проблем фінансово-господарської діяльності даного емітента: за експертними оцінками акції неможливо реалізувати дорожче ніж 2,625 грн./од. (очікуваний прибуток не перевищує 5%).

В серпні 20XX р. стало відомо про вирішення емітентом акцій проблем, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, у зв'язку з чим прибутковість продаж акцій прогнозується на рівні 10% (2,75 грн./од.). Реалізовані вони були в жовтні 20XX р. за фактичною ціною у 2,525 грн./од.

Для розрахунку балансової вартості фінансової інвестиції станом на 30 червня 20XX р. (дату балансу) з урахуванням зменшення її корисності, розрахуємо поточну вартість грошових потоків за формулою 9.1:

$$26250 : (1+0,15)^1 = 22826,09 \text{ грн.}$$

Тобто очікувана вартість реалізації акцій – 26250 грн. (за 10000 од. за ціною 2,625 грн./ од.), 15% – це прибутковість, яка згідно з експертними оцінками застосовується до аналогічних проектів; кількість періодів – 1, оскільки інвестиція спроможна забезпечити тільки одноразову дохідність при продажу. Отже сума втрат від зменшення корисності фінансової інвестиції станом на 30 червня складе: $26000 - 22826,09 = 3173,91$ грн.

Для розрахунку балансової вартості фінансової інвестиції станом на 30 вересня 20XX р. (дату балансу) з урахуванням зменшення її корисності, розрахуємо поточну вартість грошових потоків за формулою (9.1):

$$27500 : (1+0,15)^1 = 23913,04 \text{ грн.}$$

Станом на 30 вересня 20XX р. фінансова інвестиція має бути дооцінена (відновлення її корисності) на суму:

$$23913,04 - 22826,09 = 1086,95 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський облік зазначених операцій надано у табл. 9.9.

Оцінка інвестицій на дату балансу за їх собівартістю
з урахуванням зменшення корисності

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Придбані акції	352	685	25000
2	Отримані послуги, пов'язані з придбанням акцій	352	631	1000
3	Здійснено оплату отриманих акцій та посередницьких послуг	685	311	25000
		631	311	1000
30 червня 20XX р.				
4	Сума втрат від зменшення корисності інвестицій віднесена на інші витрати	972	352	3173,91
30 вересня 20XX р.				
5	Сума відновлення корисності інвестицій віднесено на інші доходи	352	742	1086,95
Жовтень 20XX р.				
6	Акції передано покупцю	377	741	25250
7	Списано собівартість інвестиції, що дорівнює її вартості на останню дату балансу	971	352	23913,04
8	Отримано грошові кошти за реалізовані акції	31	377	25250

3. Оцінка інвестицій на дату балансу за методом участі в капіталі. Якщо підприємство обліковує фінансові інвестиції за методом участі в капіталі, то відображає їх надходження на підприємство на субрахунок 141.

На кожен дату балансу балансову вартість фінансових інвестицій збільшують (зменшують) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, зі включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі.

При відображенні в обліку результатів діяльності підконтрольного підприємства інвестор має орієнтуватися на чистий прибуток (збиток), сума якого відображена у ф. 2 «Звіт про фінансові результати» об'єкта інвестування (асоційованого, дочірнього або спільного підприємства). Одночасно балансову вартість фінансових інвестицій зменшують на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування (п. 12 П(С)БО 12) проводкою Дт **373** – Кт **141**.

В цьому випадку нараховані дивіденди до складу доходу (фактично повторно) не потрапляють, а тільки зменшують балансову вартість інвестицій.

Отже метод участі в капіталі передбачає **зміну балансової вартості фінансових інвестицій**, а також величини власного капіталу інвестора в залежності від змін, що торкнулися статей власного капіталу підконтрольного підприємства. Так, згідно з п. 12 П(С)БО 12 балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни

загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Приклад. В звітному періоді дочірнім підприємством (доля інвестора в статутному капіталі складає 70%) отримано прибуток у розмірі 40000 грн., а також здійснена дооцінка необоротних активів так, що на дату балансу зафіксовано збільшення величини власного капіталу у розмірі 42000 грн.

Отже інвестор має відобразити дохід від участі в капіталі та збільшення іншого додаткового капіталу на суму у 42000 грн. (табл. 9.10).

Таблиця 9.10

Збільшення балансової вартості фінансової інвестиції при змінах загальної величини власного капіталу

№з/п	Дт	Кт	Сума, грн
1	141	723	$40000 \times 0,7 = 28000$
2	141	425	$2000 \times 0,7 = 1400$

Приклад. Асоційованим підприємством (доля інвестора в статутному капіталі складає 30%) отримано збиток у розмірі 10000 грн., а також було здійснено збільшення статутного капіталу на 100000 грн. Результатом збільшення статутного капіталу стало формування додатково вкладеного капіталу (підприємство існує в формі ТОВ, отже отримані понад внесків в статутний капітал суми формують не емісійний дохід, а інший вкладений капітал – субрахунок 422) в сумі 18000 грн. При цьому сам інвестор є акціонерним товариством. Інвестор має відобразити втрати від участі в капіталі та збільшення власного додатково вкладеного капіталу (табл. 9.11).

Таблиця 9.11

Зміна балансової вартості фінансової інвестиції при змінах загальної величини власного капіталу

№з/п	Дт	Кт	Сума, грн
1	961	141	$10000 \times 0,3 = 3000$
2	141	422	$18000 \times 0,3 = 5400$

Зменшення суми балансової вартості фінансових інвестицій відображається тільки на **суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій**. Фінансові інвестиції, що за результатами зменшення їх балансової вартості досягають нульового значення, відображають в обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Якщо інвестор (контрольний учасник) вносить або продає активи **спільному, асоційованому підприємству** відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та **частина прибутку (збитку)**, яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

4. Оцінка за амортизованою вартістю. Амортизована собівартість фінансової інвестиції – це собівартість з урахуванням часткового її списання в результаті зменшення корисності, яка збільшена/ зменшена на суму накопиченої амортизації дисконта (премії). Під **дисконтом** розуміється сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю, а під **премією** - сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до їх погашення за **методом ефективної ставки відсотка**, відповідно до складеного графіка амортизації премії або дисконта.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток. Згідно з п. 3 П(С)БО 12 **ефективна ставка відсотка** – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення. Для визначення величини ефективної ставки відсотка використовують формули (9.3) та (9.4):

1) у випадку придбання фінансової інвестиції с дисконтом:

$$ECB = \frac{ЦП_{HB} \times r + D \div K_n}{(ЦП_{CB} + ЦП_{HB}) \div 2}, \quad (9.3)$$

де $ЦП_{HB}$ – номінальна вартість боргового цінного паперу;
 r – ставка відсотка за період;
 D – дисконт боргового цінного паперу;
 K_n – кількість періодів обігу боргового цінного паперу;
 $ЦП_{CB}$ – собівартість боргового цінного паперу;
2) у випадку придбання фінансової інвестиції з премією:

$$ECB = \frac{ЦП_{HB} \times r - P_r \div K}{(ЦП_{CB} + ЦП_{HB}) \div 2}, \quad (9.4)$$

P_r – премія боргового цінного паперу.

Згідно з п. 10 П(С)БО 12 сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів (рахунок 73 «Інші фінансові доходи») або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно. Тобто дата нарахування амортизації дисконту або премії пов'язується з **датою фактичної виплати відсотків**.

Проте положення міжнародного стандарту 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» передбачають списання сум дисконта або премії поетапно протягом всього періоду утримання боргового цінного паперу до погашення незалежно від строку нарахування та виплати відсотків. Тому підприємство може користуватися правом амортизувати суми премії або дисконту протягом всього періоду утримання боргових цінних паперів. Оскільки національні стандарти мають не суперечити міжнародним згідно з Законом №996. Крім того, така амортизація буде відповідати принципу бухгалтерського обліку щодо відображення доходів і витрат у фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Приклад. 10 лютого 20X1 р. підприємство придбало пакет процентних облігацій іншого підприємства за номінальною вартістю 96000 грн. за ціною 87000 грн. Комісійні торговцю цінними паперами склали 670 грн. Відсотки виплачуються у кінці кожні півроку з розрахунку 10% від номінальної вартості. строк погашення – 5 липня 20X2 р. Тобто відсотки будуть виплачені тричі.

Собівартість облігацій при придбанні склала 87670 грн. (96000 + 670). Отже дисконт при придбанні дорівнює 8330 грн. (96000 – 87670).

Ефективна ставка відсотка, розрахована за формулою 9.3, складе:
 $(96000 \times 0,1 + 8330 : 3) : ((87670 + 96000) : 2) = 13,48\%$.

В табл. 9.12 відображено порядок визначення суми амортизації дисконту, а також амортизованої собівартості фінансових інвестицій на дату балансу.

При цьому номінальна сума відсотків є фактично виплаченою сумою відсотків, що розраховується виходячи з номінальної вартості облігацій.

МОДУЛЬ 2

Сума процентів за ефективною ставкою розраховується як добуток амортизованої собівартості фінансової інвестиції на попередню дату та ефективною ставкою відсотка. Сума амортизації дисконту визначається як різниця між сумою відсотка за ефективною ставкою та номінальною сумою відсотка.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції визначається шляхом додавання вартості фінансової інвестиції на попередню дату та суми амортизації дисконту.

Таблиця 9.12

Порядок визначення суми амортизації дисконту

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації дисконту, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
02.20X1				87670
30.06.20X1	$96000 \times 0,1 = 9600$	$87670 \times 0,1348 = 11817,92$	$11817,92 - 9600 = 2217,92$	$87670 + 2217,92 = 89887,92$
31.12.20X1	9600	$89887,92 \times 0,1348 = 12116,89$	$12116,89 - 9600 = 2516,89$	$89887,92 + 2516,89 = 92404,81$
30.06.20X2	9600	$92404,81 \times 0,1348 = 12456,17$	$12456,17 - 9600 = 2856,17$	$92404,81 + 2856,17 = 95260,98^*$

**Амортизована собівартість інвестицій має бути рівною номінальній вартості облігацій. Проте у зв'язку з неточним розрахунком ефективної ставки відсотка за запропонованою П(С)БО 12 формулою показники мають розбіжності, які також підлягають списанню на доходи у загальному порядку.*

Облік операцій з облігаціями у інвестора відображено в табл. 9.13.

Таблиця 9.13

Бухгалтерський облік операцій з облігаціями у інвестора

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано облігації	143	311	87000
2	Отримано посередницькі послуги від торговця ЦП	143	631	670
30 червня 20X1 р.				
3	Отримано відсотки	311	732	9600
4	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	143	733	2217,92
30 вересня 20X1 р.				
5	Фінансові інвестиції відображено як поточні	352	143	89887,92
30 грудня 20X1				
6	Отримано відсотки	311	732	9600
7	Здійснено переоцінку балансової вартості ЦП	352	733	2516,89

30 червня 20X2 р.				
8	Отримано відсотки	311	732	9600
9	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	352	733	3595,19*
5 липня 20X2				
10	Облігації передані до погашення	377	352	96000
11	Отримано грошові кошти на поточний рахунок	31	377	96000

*У склад доходів списують різницю між номінальною вартістю облігацій та їх амортизованою собівартістю на попередню дату. Тим самим ліквідується похибка в розрахунках сум амортизації дисконту:

$$96000 - 92404,81 = 3595,19 \text{ грн.}$$

Приклад. 10 лютого 20X1 р. підприємство придбало пакет процентних облігацій іншого підприємства за номінальною вартістю 96000 грн. за ціною 104000 грн. Комісійні торгівлю цінними паперами склали 670 грн. Відсотки виплачуються у кінці кожні півроку з розрахунку 10% від номінальної вартості. строк погашення – 5 липня 20X2 р. Тобто відсотки будуть виплачені тричі.

Собівартість облігацій при придбанні склала 104670 грн. (104000 + 670). отже премія при придбанні дорівнює 8670 грн. (104670 – 96000).

Ефективна ставка відсотка, розрахована за формулою 9.3, складе:
 $(96000 \times 0,1 - 8670 : 3) : ((104670 + 96000) : 2) = 7,43\%$.

В табл. 9.14 відображено порядок визначення суми амортизації премії, а також амортизованої собівартості фінансових інвестицій на дату балансу.

Сума амортизації премії визначається як різниця між номінальною сумою відсотка та сумою відсотка за ефективною ставкою.

Таблиця 9.14

Порядок визначення суми амортизації дисконту

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації дисконту, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
02.20X1				104670
30.06. 20X1	$96000 \times 0,1 = 9600$	$104670 \times 0,0743 = 7776,98$	$9600 - 7776,98 = 1823,02$	$104670 - 1823,02 = 102847,0$
31.12. 20X1	9600	$102847 \times 0,0743 = 7641,53$	$9600 - 7641,53 = 1958,47$	$102847 - 1958,47 = 100888,5$
30.06. 20X2	9600	$100888,5 \times 0,0743 = 7496,0$	$9600 - 7496 = 2103,98$	$100888,5 - 2103,98 = 98784,53^*$

*Амортизована собівартість інвестицій має бути рівною номінальній вартості облігацій. Розбіжності, які виникають, також підлягають списанню на витрати у загальному порядку.

МОДУЛЬ 2

В обліку операції з облігаціями у інвестора та амортизація дисконту будуть відображені наступними записами (табл. 9.13).

Таблиця 9.13

Бухгалтерський облік операцій з облігаціями у інвестора

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано облігації	143	311	104000
2	Отримано посередницькі послуги від торговця ЦП	143	631	670
30 червня 20X1 р.				
3	Отримано відсотки	311	732	9600
4	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	952	143	1823,02
30 вересня 20X1 р.				
5	Фінансові інвестиції відображено як поточні	352	143	102847
30 грудня 20X1				
6	Отримано відсотки	311	732	9600
7	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	952	352	1958,47
30 червня 20X2 р.				
8	Отримано відсотки	311	732	9600
9	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	952	352	4888,51*
5 липня 20X2				
10	Облігації передані до погашення	377	352	96000
11	Отримано грошові кошти на поточний рахунок	31	377	96000

*У склад витрат списують різницю між амортизованою собівартістю облігацій на попередню дату та їх номінальною вартістю. Тим самим ліквідується похибка в розрахунках сум амортизації дисконту:

$$100888,5 - 96000 = 4888,51 \text{ грн.}$$

4. *Визнання доходу від фінансових інвестицій*

За загальними правилами дохід від реалізації активів, у тому числі й фінансових інвестицій, визнається в разі одночасної наявності таких умов:

- покупку передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на актив (фінансові інвестиції);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за активом (фінансовими інвестиціями);
- сума доходу може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Доходи від фінансових інвестицій можуть бути отримані: у вигляді відсотків, доходів від володіння корпоративними правами (дивідендів), від майнових прав у вигляді роялті, за рахунок зростання вартості інвестицій (експертна оцінка або ринкова вартість перевищує собівартість) та шляхом участі у капіталі.

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

– **відсотки** – у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування, ставки відсотка і строку утримання відповідних фінансових інвестицій;

– **дохід від участі у капіталі** – визначається на дату балансу на підставі фінансових звітів дочірніх, спільних та асоційованих підприємств;

– **дивіденди** – у періоді прийняття рішення про їх виплату в сумі об'явлення за вирахуванням податку на дивіденди;

– **дисконт** – протягом періоду з моменту придбання фінансових інвестицій до моменту їх погашення, за методом ефективної ставки відсотка;

– **роялті** – за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

– **доходи від зростання вартості** – у тому періоді, коли здійснено переоцінку або реалізацію фінансової інвестиції.

Дохід від фінансових інвестицій за методом участі в капіталі відображається на рахунку **72 «Дохід від участі в капіталі»** з відповідними субрахунками:

– 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

– 722 «Дохід від спільної діяльності»;

– 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

Доходи у вигляді дивідендів, відсотків, амортизації дисконту по інвестиціях відображають на рахунку **73 «Інші фінансові доходи»** з відповідними субрахунками:

– 731 «Дивіденди одержані»;

– 732 «Відсотки одержані».

– 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Наприклад, дохід з придбаних корпоративних прав є **дивідендами**. Так, п. 4 П(С)БО 15 «Дохід» визначає дивіденди як **частину чистого прибутку**, розподілену між учасниками (власниками) **відповідно до частки їх участі** у власному капіталі підприємства. Згідно з п. 7 П(С)БО 12 дивідендів, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображають як

МОДУЛЬ 2

фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, установленим П(С)БО 15.

Дивіденди визнаються **в періоді прийняття рішення про їх виплату.**

Приклад. Підприємство-інвестор отримало дивіденди від ТОВ у сумі 4500 грн. Підприємства не є асоційованими або дочірніми (табл. 9).

Таблиця 9.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Нараховано дивіденди, що підлягають отриманню	373	731	4500
2	Отримано дивіденди	311	373	4500

Доходи від реалізації фінансових інвестицій відображають на рахунку 74 «Інші доходи» з відповідним субрахунком **741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».**

Наприкінці звітного періоду собівартість фінансових інвестицій та дохід від їх реалізації списуються на рахунок **793 «Результат іншої звичайної діяльності»**, на чому визначається фінансовий результат від інвестиційної діяльності підприємства.

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Питання для обговорення:

1. Фінансові інвестиції, їх класифікація.
2. Відображення фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.
3. Бухгалтерський облік придбання фінансових інвестицій за грошові кошти.
4. Бухгалтерський облік придбання фінансових інвестицій в обмін на інші активи.
5. Придбання фінансових інвестицій в обмін на цінні папери власної емісії.
6. Оцінка інвестицій за справедливою вартістю.
7. Оцінка інвестицій на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності.
8. Оцінка фінансових інвестицій за амортизованою вартістю.
9. Оцінка інвестицій на дату балансу за методом участі в капіталі.
10. Визнання доходу від фінансових інвестицій.

Перелік питань для підготовки до заліку

1. Поняття необоротних активів та їх класифікація.
2. Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.
3. Групування основних засобів в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 та податковому обліку згідно з Податковим кодексом України.
4. Види оцінок основних засобів.
5. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку.
6. Порядок оформлення результатів інвентаризації.
7. Способи надходження основних засобів на підприємство.
8. Формування первісної вартості основних засобів згідно з П(С)БО 7.
9. Статистичний та оперативний види обліку, їх характеристика.
10. Облік сумнівної та безнадійної заборгованості. Резерв сумнівних боргів.
11. Управлінський та фінансовий види обліку, їх характеристика.
12. Фінансові інвестиції: поняття, класифікація та види оцінок.
13. Відображення в бухгалтерському обліку придбання корпоративних прав.
14. Капітальні інвестиції. Розкриття інформації про капітальні інвестиції в фінансовій звітності.
15. Бухгалтерський облік операцій за розрахунками в іноземній валюті. Курсові різниці.
16. Поточна дебіторська заборгованість як об'єкт бухгалтерського обліку: поняття, види, оцінка, відображення у звітності.
17. Документальне оформлення та облік готівкових операцій.
18. Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами.
19. Особливості бухгалтерського обліку товарів в торгівлі: первісна вартість, витрати обігу, торгова націнка.
20. Предмет і метод бухгалтерського обліку, його елементи.
21. Амортизація основних засобів та її відображення на рахунках бухгалтерського обліку.
22. Методи амортизації основних засобів.
23. Угрупування статей балансу відповідно до класифікації господарських засобів і джерел їх формування.
24. Бухгалтерський облік ремонту основних засобів.
25. Облік реконструкції, модернізації та інших поліпшень власних основних засобів.
26. Облік переоцінки основних засобів. Поріг істотності.
27. Типи змін в бухгалтерському балансі під впливом господарських операцій.
28. Завдання, організація обліку та документальне оформлення руху товарно-матеріальних цінностей на підприємстві.

Перелік питань для підготовки до іспиту

29. Рахунки бухгалтерського обліку: поняття, призначення, побудова. Активні, пасивні та активно-пасивні рахунки.
30. Подвійний запис операцій на рахунках: сутність, контрольне значення.
31. Поняття та класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку.
32. Облік надходження та первісна вартість запасів відповідно до П(С)БО 9.
33. Розкриття інформації про запаси в фінансовій звітності.
34. Рахунки синтетичного та аналітичного обліку: значення та їх взаємозв'язок.
35. Способи вибуття запасів із підприємства, характеристика методів оцінки запасів, що вибувають.
36. Інвентаризація запасів і відображення в обліку її результатів.
37. Відображення суми податкового кредиту з ПДВ у складі попередньої оплати.
38. Порядок формування первісної вартості запасів. Розподіл транспортно-заготівельних витрат.
39. Кореспонденція рахунків і бухгалтерські проводки.
40. Оцінка та калькуляція в системі бухгалтерського обліку.
41. Бухгалтерський облік розрахунків з покупцями продукції (товарів, робіт, послуг). Облік ПДВ.
42. Відображення податкового кредиту з ПДВ у складі передоплати.
43. Облік придбання основних засобів у кредит. Відмінності такого придбання від отримання їх в операційну оренду.
44. Малоцінні необоротні матеріальні активи: сутність та класифікація.
45. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів: нарахування та облік.
46. Документи в бухгалтерському обліку: поняття та класифікація.
47. Обовязкові реквізити первинних документів.
48. Поняття, оцінка і облік готової продукції.
49. Нематеріальні активи: облік надходження та методи амортизації.
50. Порядок надання підзвітною особою авансового звіту та повернення надмірно витрачених коштів.
51. Особливості класифікації придбаної нерухомості в бухгалтерському обліку.
52. Інвестиційна нерухомість: її сутність та види оцінки.
53. Облікові реєстри: поняття і види. Форми облікових реєстрів.
54. Види помилок в бухгалтерському обліку і способи їх виправлення.
55. Документальне оформлення руху основних засобів.
56. Бухгалтерський облік вибуття (реалізації) основних засобів.
57. Бухгалтерський облік та документальне оформлення безготівкових операцій на підприємстві.

Перелік питань для підготовки до заліку

58. Особливості застосування рахунків класу 8 та класу 9.
59. Класифікація витрат підприємства за елементами.
60. Облік та документування нестач, виявлених під час інвентаризації.
61. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості за нарахованими доходами.
62. Відображення в обліку різниць (між комерційним курсом міжбанківського валютного ринку України та курсом Національного банку України), що виникають при купівлі / продажу іноземної валюти.

1. На кого поширюється дія Закону № 996:

- а) на приватних підприємців;
- б) на СПД, які ведуть спрощений облік доходів і витрат;
- в) на акціонерні товариства;
- г) на всіх юридичних осіб, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

2. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться:

- а) з моменту початку роботи підприємства;
- б) з моменту реєстрації;
- в) безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації;
- г) під час роботи підприємства.

3. Хто несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років:

- а) головний бухгалтер;
- б) власник або посадова особа, яка керує підприємством;
- в) фінансовий менеджер;
- г) установчий комітет.

4. Облікова політика підприємства встановлюється:

- а) законодавством;
- б) умовами роботи;
- в) законом про бухгалтерський облік;
- г) самостійно підприємством.

5. Що є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій:

- а) первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій;
- б) факт здійснення господарської операції;
- в) укладення договорів, угод;
- г) усні відомості співробітників.

6. Чи має право підприємство складати і зберігати первинні документи і реєстри на в електронній формі:

- а) складати можна, зберігати не можна;
- б) можна і складати, і зберігати, але на вимогу інших учасників господарських операцій або правоохоронних органів підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити копії документів на паперових носіях;
- в) складати і зберігати тільки на паперових носіях;
- г) зберігати первинні документи і реєстри не потрібно.

7. Фінансова звітність підприємства складається на підставі даних:

- а) статистичного обліку;
- б) податкового обліку;
- в) бухгалтерського обліку;
- г) зіставлення статистичного, податкового та бухгалтерського обліку.

Перелік питань для підготовки до заліку

8. До складу фінансової звітності підприємств входять:

- а) баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності;
- б) баланс, звіт про фінансові результати;
- в) баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал;
- г) авансовий звіт.

9. Хто є користувачем фінансової звітності:

- а) тільки головний бухгалтер;
- б) тільки органи виконавчої влади;
- в) власники; трудові колективи, органи управління, органи виконавчої влади;
- г) тільки засновники.

11. Хто складає консолідовану фінансову звітність:

- а) підприємства, що мають дочірні підприємства;
- б) акціонерні товариства;
- в) банківські установи;
- г) головні бухгалтери.

12. Який період є звітним для складання фінансової звітності:

- а) календарний рік;
- б) квартал;
- в) місяць;
- г) день.

11. Які терміни встановлені для подання квартальної фінансової звітності:

- а) протягом 40 днів, наступних за звітним кварталом;
- б) протягом 20 днів, наступних за звітним кварталом;
- в) не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом;
- г) за бажанням бухгалтера.

12. Який термін встановлений для подання річної звітності:

- а) протягом 60 днів, наступних за звітним роком;
- б) не пізніше 20-го лютого наступного за звітним року;
- в) до 1 квітня наступного за звітним року;
- г) можна не подавати.

13. Що необхідно зробити перед складанням річної фінансової звітності:

- а) провести інвентаризацію активів і зобов'язань підприємства;
- б) повністю закрити розрахунки з дебіторами і кредиторами;
- в) зробити аналіз фінансового стану підприємства;
- г) піти у відпустку.

14. Хто регулює питання методології бухгалтерського обліку в Україні:

- а) Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України;

- б) Кабінет Міністрів України;
- в) Міністерство фінансів України;
- г) Державний комітет статистики.

15. У бухгалтерському обліку використовуються вимірювачі:

- а) тільки вартісні;
- б) тільки кількісні;
- в) будь-які.

16. Бухгалтерський облік надає користувачам:

- а) оперативну інформацію про господарську діяльність підприємства;
- б) кількісні та якісні характеристики явищ і процесів;
- в) суцільну і повну інформацію про діяльність підприємства.

17. Що є датою складання Балансу?

- а) кінець останнього дня звітного кварталу (року);
- б) перший день кварталу, наступного за звітним;
- в) день подання звітності;
- г) вільний час головного бухгалтера.

18. Активи підприємства – це:

а) ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому;

б) частину в активах підприємств, що залишається після вирахування його зобов'язань;

в) заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій, погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди;

г) співробітники підприємства, що проявляють активність.

19. Скільки розділів входить до складу активу та пасиву Балансу відповідно?

- а) 3 і 4;
- б) 3 і 2;
- в) 1 і 2;
- г) 5 і 2.

20. Сальдо яких класів рахунків відображено в активі Балансу?

- а) 1, 2, 3;
- б) 4, 5, 6;
- в) 7, 8, 9;
- г) усіх класів.

21. Сальдо яких класів рахунків відображено в пасиві Балансу?

- а) 1, 2, 3;
- б) 4, 5, 6;
- в) 7, 8, 9;
- г) усіх класів.

Перелік питань для підготовки до заліку

22. Яка вартість нематеріальних активів і основних засобів враховується при розрахунку підсумку Балансу?

- а) первісна;
- б) залишкова, тобто первісна за вирахуванням зносу;
- в) справедлива;
- г) вартість, сплачена постачальнику.

23. В якому рядку Балансу відображено малоцінні необоротні матеріальні активи?

- а) в рядку 1000 «Нематеріальні активи»;
- б) в рядку 1100 «Запаси»;
- в) в рядку 1010 «Основні засоби»;
- г) в рядку 1090 «Інші необоротні активи».

24. В якому рядку Балансу відображено МБП?

- а) в рядку 1010 «Основні засоби»;
- б) в рядку 1110 «Поточні біологічні активи»;
- в) в рядку 1100 «Запаси»;
- г) в рядку 1160 «Поточні фінансові інвестиції».

25. В якому рядку Балансу відображено продукцію, яка не відповідає технічним умовам і стандартам, і роботи, які не прийняті замовником?

- а) в рядку 1103 «Готова продукція»;
- б) в рядку 1102 «Незавершене виробництво»;
- в) в рядку 1125 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги»;
- г) в рядку 1045 «Відстрочені податкові активи».

26. Що відображено в рядку 1135 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»?

- а) дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету;
- б) заборгованість перед фінансовими та податковими органами;
- в) заборгованість перед бюджетом з податку на додану вартість;
- г) сума нарахованих дивідендів, відсотків, роялті, що підлягають надходженню.

27. В рядку «Статутний капітал» відображено:

- а) фактично внесену до статутного фонду суму грошових коштів;
- б) суму статутного фонду, зафіксовану в установчих документах;
- в) суму, яку ще не внесено засновниками в статутний фонд.

28. В якому рядку Балансу відображено суму дооцінки необоротних активів?

- а) в рядку 1410 «Додатковий капітал»;
- б) в рядку 1415 «Резервний капітал»;
- в) в рядку 1425 «Неоплачений капітал»;
- г) в рядку 1405 «Капітал в дооцінках».

29. В якому рядку Балансу відображено вартість безкоштовно отриманих необоротних активів?

- а) в рядку 1410 «Додатковий капітал»;
- б) в рядку 1415 «Резервний капітал»;
- в) в рядку 1425 «Неоплачений капітал»;
- г) в рядку 1405 «Капітал в дооцінки».

30. Яку суму віднімають при визначенні підсумку розділу «Власний капітал» пасиву Балансу?

- а) нерозподілений прибуток;
- б) непокритий збиток;
- в) резервний капітал;
- г) зареєстрований (пайовий) капітал.

31. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в обліку підлягають амортизації протягом:

- а) 10 років.
- б) 15 років.
- в) не підлягають амортизації;
- г) 45 років.

32. Для чого протягом звітнього періоду в обліку підприємства можуть застосовувати оцінку руху готової продукції за обліковими цінами (нормативною вартістю)?

- а) відображення готової продукції за плановою (нормативною) собівартістю – це вимога законодавчих нормативних документів;
- б) більшість підприємств застосовують автоматизований облік, який передбачає відображення готової продукції за плановою собівартістю;
- в) фактичну собівартість визначають, як правило, в кінці місяця, а для відображення руху готової продукції протягом місяця необхідна її оцінка.

33. Необоротні активи визнають утримуваними для продажу, якщо:

- а) таким об'єктом є транспортний засіб, а економічні вигоди очікується отримати від його продажу, а не від використання за призначенням;
- б) таким об'єктом є інвестиційна нерухомість, і здійснення її продажу має високу ймовірність;
- в) таким об'єктом є склад, і він готовий до продажу в сучасному стані;
- г) таким об'єктом є довгострокові фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю, а їх продаж буде завершено, як очікується протягом року.

34. Суми добових на відрядження, які перевищують 0,1 МЗП, встановленої на 1 січня звітнього, в розрахунку на кожен календарний день в межах території України:

- а) обкладаються податком на доходи фізичних осіб і військовим збором;
- б) не обкладаються податком на доходи фізичних осіб і військовим збором, так як це не вважається благом;

Перелік питань для підготовки до заліку

35. Які з наведених статей балансу відображають оборотні кошти підприємства?

- а) довгострокова дебіторська заборгованість;
- б) поточна дебіторська заборгованість;
- в) незавершене будівництво.

36. Для чого призначені пасивні рахунки?

- а) для обліку стану і руху майна підприємства;
- б) для обліку стану і руху джерел формування майна;
- в) для обліку господарських процесів;

37. Який з наведених рахунків відноситься до калькуляційних рахунків?

- а) рахунок 66;
- б) рахунок 23;
- в) рахунок 20.

38. Що являє собою субрахунок?

- а) це рахунок аналітичного обліку;
- б) це рахунок синтетичного обліку;
- в) це синтетичний рахунок другого порядку;

39. Яку господарську операцію відображає бухгалтерська проводка:

Дт 23 Кт 20?

- а) відпущені матеріали зі складу на потреби основного виробництва;
- б) списані матеріали на загальногосподарські потреби;
- в) надійшли матеріали на склад з основного виробництва;

40. Баланс підприємства – це:

- а) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, пасиви і власний капітал;
- б) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає за певний звітний період його активи і власний капітал;
- в) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

41. Запасами є активи, які:

- а) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- в) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг;
- г) містяться для погашення заборгованості, що виникла.

Список інформаційних джерел

1. Господарський кодекс України : офіційне видання. – Київ : Ін Юре, 2013. – 232 с.
2. Кодекс законів про працю України. – Харків : Право, 2016. – 124 с.
3. Податковий кодекс України. – Харків : Право, 2016. – 746 с.
4. Цивільний кодекс України : офіційне видання. – Київ : Ін Юре, 2013. – 488 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 996-XIV; із змін., внес. згідно із Законом України №2019-VIII (2019-19) від 13 квіт. 2017. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Про відпустки [Електронний ресурс] : Закон України № 504/96-ВР; із змін., внес. згідно із Законом України №1366-VIII від 17 трав. 2016. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.
7. Про господарські товариства [Електронний ресурс] : Закон України № 1576-XII; із змін., внес. згідно із Законом України №1666-VIII (1666 – 19) від 06 жовт. 2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
8. Про електронні документи та електронний документообіг [Електронний ресурс] : Закон України № 851-IV; із змін., внес. згідно із Законом України №675-VIII від 03 верес. 2015. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.
9. Про електронний цифровий підпис [Електронний ресурс] : Закон України № 852-IV; із змін., внес. згідно із Законом України №222-VIII від 02 берез. 2015. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.
10. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [Електронний ресурс] : Закон України № 265/95-ВР; із змін., внес. згідно із Законом України № 1982-VIII (1982-19) від 23 берез. 2017. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>.
11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Закон України № 2464-VI; із змін., внес. згідно із Законом України № 2148-VIII від 03 жовт. 2017. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
12. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : Закон України № 959-XII; із змін., внес. згідно із Законом України №1792-VIII (1792 – 19) від 20 груд. 2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
13. Про індексацію грошових доходів населення [Електронний ресурс] : Закон України № 1282-XII; із змін., внес. згідно із Законом України № 1368-VIII від 17 трав. 2016. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1282-12>.

Список інформаційних джерел

14. Про оплату праці [Електронний ресурс] : Закон України №108/95-ВР; із змін., внес. згідно із Законом України № 1774-VIII від 06 груд. 2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

15. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 2658-III; із змін., внес. згідно із Законом України № 848-VIII від 26 листоп. 2015. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

16. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті [Електронний ресурс] : Закон України № 185/94-ВР; із змін., внес. згідно із Законом України №185/94-ВР; із змін., внес. згідно із Законом України №1792-VII (1792-19) від 20 груд. 2016. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-%D0%B2%D1%80>.

17. Про ціни і ціноутворення [Електронний ресурс] : Закон України №5007-VI; із змін., внес. згідно із Законом України №499-VIII від 02 черв. 2015. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.

18. Про цінні папери та фондовий ринок [Електронний ресурс] : Закон України №3480-IV; із змін., внес. згідно із Законом України №1983-VIII від 23 берез. 2017.– Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.

19. Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою [Електронний ресурс] : Постанова Правління Національного банку України № 210; із змін., внес. згідно з Постановою Національного банку № 407-VII (v0407500-16) від 25 листоп. 2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1109-13>.

20. Про систему валютного регулювання і валютного контролю [Електронний ресурс] : Декрет Кабінету Міністрів України № 15-93 від 19 лют. 1993; із змін., внес. згідно із Законом України № 1636-VII (1636-18) від 12 серп. 2014. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/15-93>.

21. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів [Електронний ресурс] : Наказ Держ. ком. статистики України № 145; від 22 трав. 1996. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat_145.html.

22. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [Електронний ресурс] : Держ. ком. статистики України № 193 від 21 черв. 1996. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat_193.html.

23. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці [Електронний ресурс] : Наказ Держ. ком. статистики України № 489; із змін., внес. згідно з Наказом Держ. ком. статистики України № 496 від 12 груд. 2009. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08>.

24. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення [Електронний ресурс] : Наказ

Список інформаційних джерел

Міністерства фінансів України № 579 від 19 черв. 2015. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15>.

25. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 841; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 350 від 10 берез. 2016. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15>.

26. Інструкція зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс] : затв. Наказом Держ. ком. статистики від 13 січ. 2004, № 5. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

27. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [Електронний ресурс] : затв. Постановою Правління Національного банку України № 22; із змін., внес. згідно з Постановою Національного банку України № 71 від 27 лип. 2017. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.

28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 291; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 573 від 18 черв. 2015. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

29. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах [Електронний ресурс] : затв. Постановою Правління Національного банку України № 492; із змін., внес. згідно з Постановою Національного банку України № 8 від 09 лют. 2017. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

30. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями [Електронний ресурс] : затв. Постановою Правління Національного банку України № 136; із змін., внес. згідно з Постановою Національного банку України № 419 від 30 груд. 2016. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0338-99>.

31. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 449; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 419 від 30 груд. 2016. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>.

32. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордоном [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 59; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 669 від 28 лип. 2017. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.

33. Звіт про рух грошових коштів [Електронний ресурс] : МСБО 7, поточ. ред. від. 01 січ. 2012. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019.

Список інформаційних джерел

34. Нематеріальні активи [Електронний ресурс] : МСБО 38, поточ. ред. від. 01 січ. 2012. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
35. Основні засоби [Електронний ресурс] : МСБО 16, поточ. ред. від. 01 січ. 2012. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
36. Фінансові інструменти: визнання та оцінка [Електронний ресурс] : МСБО 39, поточ. ред. від. 17 жовт. 2013. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_015.
37. Витрати [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 318; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
38. Вплив змін валютних курсів [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 193; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 754 (z0883 – 14) від 14 лип. 2014. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
39. Дебіторська заборгованість [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 237; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
40. Дохід [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 290; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
41. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс] : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 73; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 48 від 08 лют. 2014. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
42. Запаси [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 246; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1591 (z1556 – 11) від 9 груд. 2011. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
43. Зобов'язання [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 20; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 48 (z0341 – 14) від 27 лют. 2014. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
44. Нематеріальні активи [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 242; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

Список інформаційних джерел

45. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 617; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 48 (z0341 – 14) від 9 лют. 2014. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

46. Об'єднання підприємств [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 163; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

47. Оренда [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 181; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

48. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 92; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 573 (z0789 – 15) від 18 черв. 2016. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

49. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 303; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>.

50. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 39; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 573 (z0789 – 15) від 14 черв. 2016. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

51. Фінансові витрати [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 415; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 754 (z0883 – 14) від 14 лип. 2014. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.

52. Фінансові інвестиції [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 91; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

53. Фінансові інструменти [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 559; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242 – 13) від 27 черв. 2013. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.

Список інформаційних джерел

54. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [Електронний ресурс] : затв. Постановою Правління Національного банку України 637; із змін., внес. згідно з Постановою Національного банку України № 210 (z1109 – 13) від 6 черв. 2013. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

55. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 88; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 427 від 11 квіт. 2017. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

56. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 879; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 784 від 17 верес. 2015. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

57. Положення про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 1427; із змін., внес. згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 692 (699 – 99 – п) від 23 квіт. 1994. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1427-97-%D0%BF>.

58. Положення про форму та зміст розрахункових документів [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України №13 від 21 січ. 2016. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/z0220-16.

59. Порядок обчислення середньої заробітної плати [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 100; із змін., внес. згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 542 (542 – 2015 – п) від 29 лип. 2015. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>.

60. Порядок проведення індексації грошових доходів населення [Електронний ресурс] : затв. постановою Кабінету Міністрів України № 1078; із змін., внес. згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 836 від 16 листоп. 2016. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF>.

61. Правила визначення платіжних ознак та обміну банкнот, розмінних та обігових монет національної валюти України [Електронний ресурс] : затв. Постановою Правління Національного банку України № 422 від 23 жовт. 2013. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1942-13>.

62. Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 1170 від 22 груд. 2010. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/1170-2010-п.

63. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 2; із

Список інформаційних джерел

- змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1307 від 10 листоп. 2009. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536.
64. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 561; із змін., внес. згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1307 від 10 листоп. 2009. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
65. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 1300 від 01 листоп. 2010. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293635&cat_id=293536.
66. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства промислової політики № 373 від 09 лип. 2007.
67. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України №356 від 29 груд. 2000. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293587&cat_id=293536.
68. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27 черв. 2013. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536.
69. Методичні рекомендації щодо порядку проведення перевірок з питань дотримання суб'єктами господарювання касової дисципліни, повноти оприбуткування виручки від реалізації товарів (послуг) : [Електронний ресурс] : затв. Наказом Держ. подат. адмін. України № 210 від 23 квіт. 2009.
70. Адамович Н. Основні засоби: експлуатація / Н. Адамович // Податки та бухгалтерський облік. – 2015 – № 79. – 86 с.
71. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – Київ : Центр. учб. літ., 2010. – 390 с.
72. Бетге Й. Балансоведение / Й. Бетге ; пер. с нем. Новодворский В. Д., Бакаева А. С., Верховова В. А. – М. : Бухгалтер. учет, 2000. – 454 с.
73. Білова Н. Оплата праці / Н. Білова, Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. – 2016 – № 50. – 112 с.
74. Білова Н. Основні засоби: надходження / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2015 – № 75. – 85 с.
75. Білова Н. Річна інвентаризація / Н. Білова, Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. – 2015 – № 93. – 112 с.
76. Бондар М. І. Звітність підприємства : навч. посіб. / М. І. Бондар. – Київ : Центр. учб. літ., 2015. – 570 с.

Список інформаційних джерел

77. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студентів / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 928 с.
78. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посіб. / А. Г. Загородній [та ін.] / . – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 215 с.
79. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики : підручник / А. Г. Загородній [та ін.]. – 3-тє вид., доопрац. і доп. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2012. – 340 с.
80. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч.-практич. посіб. / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна [та ін.]. – Київ : Центр. учб. літ., 2010. – 536 с.
81. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Ю. А. Верига, М. О. Виноградова, Т. В. Гладких та ін. – Київ : Центр. учб. літ., 2010. – 500 с.
82. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – Київ : Центр. учб. літ., 2012. – 292 с.
83. Верига Ю. А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – Київ : Центр. учб. літ., 2014. – 264 с.
84. Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. – Київ : Центр. учб. літ., 2014. – 654 с.
85. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнаренко. – Київ : Центр. учб. літ., 2010. – 484 с.
86. Гуль Т. Індексація та компенсація / Т. Гуль // Податки та бухгалтерський облік : спец. вип. – 2016 – № 22. – 48 с.
87. Дзюба Н. Енциклопедія бухгалтерського обліку : (частина 2) / Н. Дзюба, Н. Чернишова, Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2015 – № 103. – 112 с.
88. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І. В. Жолнер. – Київ : Центр. учб. літ., 2012. – 365 с.
89. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – Київ : Центр. учб. літ., 2014. – 600 с.
90. Крупельницька І. Г. Звітність підприємств: навч. посіб / І. Г. Крупельницька. – Київ : Центр. учб. літ., 2012. – 232 с.
91. Лишиленко А. В. Бухгалтерський учет : учебн. / А. В. Лишиленко. – Киев : Центр уч. лит., 2011. – 736 с.
92. Нестеренко М. Касові операції : спец. випуск / М. Нестеренко, Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. – 2016 – № 40. – 112 с.
93. Нестеренко С. С. Порівняльний аспект нормативного регулювання складових власного капіталу на підприємствах різних форм власності [Електронний ресурс] / С. С. Нестеренко // Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2962>

Список інформаційних джерел

94. Новицька Н. В. Історичні етапи формування методології обліку розрахунків / Н. В. Новицька // Економічний часопис – XXI. – 2011. – № 11–12. – С. 76 – 79.
95. Облік в галузях економіки: навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк. – Київ : Хай-Тек Прес, 2011. – 360 с.
96. Ольховик О. Експорт: бухгалтерський облік і податок на прибуток / О. Ольховик // Податки та бухгалтерський облік. – 2016 – № 16. – 112 с.
97. Онищенко В. О. Облік у зарубіжних країнах / В. О. Онищенко. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
98. Пасько Т. О. Історія бухгалтерського обліку / Т. О. Пасько. – Київ : Університ. кн., 2015. – 127 с.
99. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли ; [изд. подг. Соколов Я.]. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 288 с.
100. Петренко С.М. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : практикум / С. М. Петренко, К. А. Ягмур. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 72 с.
101. Пшенична А. Ж. Аудит: навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – Київ : Центр учб. літ., 2011. – 315 с.
102. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Київ : Центр учб. літ., 2013. – 688 с.
103. Свіріденко А. Собівартість : спец. випуск / А. Свіріденко, Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. – 2016 – № 32. – 112 с.
104. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Київ : Університ. кн., 2015. – 336 с.
105. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університет. кн., 2015. – 336 с.
106. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посіб. / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. – Київ : Ліра-К, 2013. – 616 с.
107. Соколов Я. В. Занимательные очерки истории бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров-2001. – Режим доступа : <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=51&breakIIrISCevINDDIIIssdssdiDDDD51DI=1#breakIIrISCevINDDIIIssdssdiDDDD51DI1>.
108. Фінансовий облік : навч. посіб. / В. К. Орлова, М. С. Орлів, С. В. Хома [та ін.]. – Київ, 2010. – 510 с.
109. Чернишова Н. Енциклопедія бухгалтерського обліку : (частина 1) / Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. – 2015 – № 85. – 112 с.
110. Чернишова Н. Енциклопедія бухгалтерського обліку : (частина 3) / Н. Чернишова, // Податки та бухгалтерський облік. – 2016 – № 14. – 112 с.
111. Чернишова Н. Річна фінансова звітність / Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. – 2016 – № 6. – 112 с.

Активи (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПКУ як підакцизні, який включається до ціни таких товарів (продукції), а також особливий податок на операції з відчуження цінних паперів і операції з деривативами.

Акціонерне товариство – господарське товариство, статунний капітал якого поділено на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, тільки в межах належних їм акцій. За типом акціонерні товариства поділяють на публічні та приватні.

Амортизація необоротних активів (згідно з *П(С)БО 7 «Основні засоби»*) – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання.

Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) – рахунки, яку дають детальну характеристику відповідних об'єктів обліку, накопичених на субрахунках, у натуральному, трудовому, грошовому вимірнику.

Асоційовані підприємства (згідно з Господарським кодексом України) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та /або управлінні.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) – (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Безнадійна дебіторська заборгованість (згідно з *П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»*) – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Бібліотечні фонди – активи, до складу яких включають бібліотечні фонди виробничо-господарського призначення; художні бібліотечні фонди.

Біологічний актив (згідно з *П(С)БО 30 «Біологічні активи»*) – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатана давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Брак у виробництві (згідно з *Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій*) – 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 використовуватися тільки після додаткових витрат на виправлення.

Валовий прибуток (збиток) – розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (робіт, послуг, товарів) і собівартістю реалізованої продукції (товірів, робіт, послуг) за формою № 2 «Звіт про фінансові результати».

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

Вексель – цінний папер, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити у визначений строк визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Виробнича собівартість – витрати на виробництво продукції у вартісному вираженні, грошове вираження безпосередніх поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом кожного конкретного виду продукції; визначається добутком незавершеного виробництва на початок періоду та виробничих витрат за період і вирахуванням незавершеного виробництва на кінець періоду.

Виробничі витрати (згідно з *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) – витрати, які виникли на етапі виробництва і відносяться до конкретного виду продукції (робіт, послуг) та складаються з прямих виробничих витрат (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на заробітну плату та інших прямих витрат) і непрямих виробничих витрат (змінних загальнопромислових та постійних розподілених загальнопромислових витрат).

Виробничі запаси – належні підприємству запаси сировини і матеріалів (у тому числі сировини та матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара і тарні матеріали, відходи основного виробництва.

Витрати (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати звітного періоду (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) – ними визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати періоду (згідно з *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) – витрати, які не включають до виробничої собівартості та розглядаються як витрати того періоду, у якому їх було здійснено; адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати.

Відстрочені податкові активи (згідно з *Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій*) – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Власний капітал (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Втрати від зменшення корисності (згідно з *П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»*) – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Господарська діяльність – діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва як сукупність окремих господарських операцій, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру.

Господарська операція – факт підприємницької та іншої діяльності (дія або подія), що впливає на стан та викликає зміни в структурі активів (майна), капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Готова продукція (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) – продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам та стандартам. Продукцію, що не відповідає наведеним вимогам (крім браку), і роботи, не прийняті замовником, наводять у складі НЗВ.

Грошові документи – поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів тощо.

Депонована заробітна плата – заробітна плата, не отримана працівником у відведений на це термін (3 дні) із каси, яка повинна бути повернута на поточний рахунок підприємства та видана у наступний термін видачі заробітної плати.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Довгосрокові зобов'язання (згідно з *П(С)БО 11 «Зобов'язання»*) – всі зобов'язання, що не є поточними зобов'язаннями.

Довгосрокові фінансові інвестиції (згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції») – фінансові інвестиції на період більше одного року, а актож усі інвестиції які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Довгострокова біологічні активи (згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи») – усі біологічні активи, які не є поточними.

Довгострокова дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») – сума дебіторської заборгованості, яка не виникаю в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Договір господарський (згідно з Господарським кодексом України) – договір, який відображає зобов'язання, що виникають між суб'єктами господарювання та іншими учасниками відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених ГКУ, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) повинен вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші тощо), або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Договір колективний – договір між власником чи адміністрацією підприємства, з одного боку, і трудовим колективом, представленим профспілковим комітетом, - з другого; у ньому визначається: режим роботи, оплата праці, тривалість відпустки, умови роботи, забезпечення безпеки праці, страхування, пільги, соціальний захист.

Договір купівлі-продажу (згідно з Цивільним кодексом України) – договір, за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у вланість другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатит за нього певну грошову суму. Даний договір встановлює умови, обсяг купівлі, продажу товарів (продукції), ціни, умови й способи оплати, строки поставки, спосіб транспортування і відповідні розрахунки, відповідальність сторін за порушення умов договору.

Документооборот (документообіг) – рух документів в обліковому процесі від моменту їх заповнення або отримання від інших підприємств до завершення їх використання та здачі в архів.

Доходи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – 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).

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що стягується з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, які тимчасово зберігаються їх виробниками,

фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Еквіваленти грошових коштів (грошей) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») – сукупність економічно однорідних витрат.

Емісійний дохід – дохід, пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їхню номінальну вартість у акціонерних товариствах.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами державного соціального страхування.

Єдиний грошовий вимірник (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – принцип формування фінансової звітності, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Забезпечення (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Загальновиробничі витрати – непрямі витрати, які виникли на етапі виробництва, пов'язані з цим організацією й управлінням і які підлягають розподілу між видами виготовленої продукції й включаються до виробничої собівартості у межах виконання нормальної виробничої потужності за звітний період.

Залишкова вартість (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») – різниця між первісно (переоціненою) вартістю необоротного активу та сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Запаси (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – активи, які утримуються підприємством для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції; виконання робіт надання послуг, а також управління підприємством.

Збиток (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Звіт про рух грошових коштів (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, фінансової та іншої діяльності.

Звіт про власний капітал (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати і фінансові результати та сукупний дохід.

Земельний податок – обов'язковий платіж, що стягується з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Знос основних засобів (згідно з *П(С)БО 7 «Основні засоби»*) – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання; поступове систематичне списання вартості основних засобів у процесі їх корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним старінням.

Зобов'язання (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – 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.

Ідентифікована собівартість (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) – оцінка вартості запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного.

Інвентаризація (від лат. – опис майна) – елемент методу бухгалтерського обліку, який є способом виявлення в натурі фактичної наявності матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків; це перевірка наявності й стану об'єкта шляхом огляду, підрахунку, зважування, обміру тощо.

Інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на:

1) капітальні інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм Кодексу;

2) фінансові інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та / або інших фінансових інструментів. Фінансові інвестиції поділяються на:

- **прямі інвестиції** – господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою;

• портфельні інвестиції – господарські операції, що передбачають купівлю цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку або біржовому товарному ринку;

3) реінвестиції – господарські операції, що передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок прибутку, отриманого від інвестиційних операцій.

Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку (згідно з *Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій*) – нормативний документ, який встановлює призначення і порядок ведення рахунків бух обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підроділів.

Інструменти, прилади, інвентар (меблі) – ріжучі, ударні, давильні й ущільнюючі знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, стисненого повітря тощо, а також будь-які пристрої для обробки матеріалів, виконання монтажних робіт, виробничий інвентар, обладнання для охорони праці та меблі.

Інші малоцінні необоротні матеріальні активи – активи, до складу яких включають музейні експонати, експонати, інші предмети.

Інші необоротні матеріальні активи (згідно з *Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій*) – необоротні матеріальні активи, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка «Інші необоротні матеріальні активи». Тут відображається вартість сценічно-постановочних предметів, вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація тощо).

Істрична (фактична) собівартість (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – принцип формування фінансової звітності, який визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Калькулювання – це спосіб визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг, що включає групування витрат, розмежування витрат між об'єктами калькулювання та визначення собівартості окремих виробів (робіт, послуг).

Калькуляція (згідно з *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) – представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на

виробництв одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг.

Капіталізація фінансових витрат (згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати») – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

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

Касові операції – операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Користувачі звітності (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – фізичні або юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений термін. Лізингові операції поділяються на:

1) оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж передбачаються фінансовим лізингом (орендою);

2) фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, яка здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з Кодексом та придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Ліквідаційна вартість (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Ліміт залишку готівки в касі – граничний розмір суми готівки, що може залишитися в касі в позаробочий час.

Малоцінні необоротні матеріальні активи (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) – предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Малоцінні та швидкозношувані предмети (згідно з П(С)ПО 9 «Запаси») – запаси, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів; до МШП належать предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо.

Метод калькулювання (метод визначення собівартості) – це спосіб обчислення собівартості конкретного виду продукції (робіт.ю послуг) в залежності від визначених підприємством особливостей технологічного процесу, обліку та управління.

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

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їхніх еквівалентів.

Напівфабрикати (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) – проодукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування; напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізують на сторону як готову продукцію.

Незавершене виробництво (НЗВ) (згідно з П(С)ПО 9 «Запаси») – не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби або внаслідок незакінчених технологічних процесів.

Нематеріальний актив (згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований: право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, в тому числі придбані в установленому

законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Необоротні активи (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – всі активи, що не є оборотними; активи, строк використання яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл, та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) частинами шляхом нарахування амортизації (зносу): будівлі, споруди, транспортні засоби, офісне обладнання тощо.

Неоплачений капітал – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу протягом першого року діяльності товариства з моменту державної реєстрації.

Неподібні активи – активи, які мають різне функціональне призначення та мають різну справедливу вартість.

Неприбуткові підприємства, установи та організації – підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не отримання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством.

Непрямі витрати (згідно з *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) – витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормативні витрати (згідно з *П(С)ПО 9 «Запаси»*) – оцінка вартості запасів із застосуванням норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка продукції за нормативними витратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Об'єкт витрат (згідно з *П(С)ПО 16 «Витрати»*) – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.

Облікова політика (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікові реєстри – носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування та узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами.

Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку – зведення оборотів і сальдо за всіма синтетичними рахунками, призначене для перевірки облікових записів, складання нового балансу та загального ознайомлення зі станом і змінами господарських засобів.

Оборотні активи (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного

циклу чи протягом дванадцяти місяців або один операційний цикл, та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) повністю за визначений вище період (тобто споживаються повністю): сировина, матеріали, паливо, запасні частини, готова продукція, товари, грошові кошти, поточна дебіторська заборгованість.

Операційна діяльність (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційний цикл (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів, послуг.

Основна діяльність (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби (згідно з *П(С)БО 7 «Основні засоби»*) – матеріальні активи, які підприємство уримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Пасиви – капітал (власний капітал) та зобов'язання.

Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності, це складова викладеного, зареєстрованого власного капіталу.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством терміни.

Первинний документ – (згідно з ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Первісна вартість – вид оцінки, яка застосовується для всіх об'єктів обліку і якою визначається фактична (історична) собівартість активів; вона включає суму всіх витрат, пов'язаних з придбанням (виготовленням активів) і доведенням їх до придатного для використання стану: ціна придбання (купівельна ціна) або собівартість виготовлення, витрати на доставку, налагодження, установку, страхування ризиків доставки, монтажні роботи.

Переоцінена вартість (згідно з *П(С)БО 7 «Основні засоби»*) – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Пересортиця – результат інвентаризації, за якого виникають лишки одних і нестачі інших матеріальних цінностей як результат заміни одного сорту іншим при відпуску товарно-матеріальних цінностей.

Поворотна фінансова допомога – сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Податкове зобов'язання з ПДВ – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит з ПДВ – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V Податкового кодексу України.

Подібні об'єкти (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10%).

Постійні загальновиробничі витрати (згідно з П(С)ПО 16 «Витрати») – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності в релевантному діапазоні.

Поточна дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Поточні біологічні активи (згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи») – біологічні активи тваринництва (зокрема, тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації) та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (зокрема, зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо).

Поточні фінансові інвестиції – інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можна вільно реалізовувати в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Прибуток (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – сума, на чку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Природний убуток у межах норм – результат інвентаризації, за якого виникає нестача, але її кількісна та вартісна оцінка знаходиться в межах,

визначених законодавчо, й дозволяє списати нестачу за рахунок організації без визначення винних осіб.

Продаж (реалізація) товарів – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Проценти – дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

Прямі витрати (згідно з П(С)ПО 16 «Витрати») – витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Регістри аналітичного обліку – вид облікових реєстрів за ступенем узагальнення облікової інформації, які ведуться в розрізі аналітичних рахунків, відкритих до певного синтетичного рахунка (картки складського обліку сировини і матеріалів).

Резервний капітал – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або в установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Регістри синтетичного обліку – вид облікових реєстрів за ступенем узагальнення облікової інформації, які ведуться в розрізі синтетичних рахунків.

Рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Робочий план рахунків – сукупність усіх рахунків підприємства, яка відображає специфіку галузі та виду діяльності, визначає зміст аналітичного обліку та характер форми обліку; складається і застосовується підприємством самостійно.

Роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного

мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інших аудіовізуальних творів, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Середньозважена собівартість (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – «усереднена» оцінка вартості запасів, яка проводиться щодо кожної одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці.

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку) – рахунки, які надають узагальнені дані тільки у грошовому вимірнику з економічно однорідних груп об'єктів обліку (засобів, джерел їх утворення і господарських операцій).

Собівартість реалізованих товарів (згідно з П(С)ПО 16 «Витрати») – собівартість, яка визначається за П(С)БО 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (роботи, послуги) (згідно з П(С)ПО 16 «Витрати») – собівартість, яка складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

Справедлива вартість (згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємства») – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

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

Суб'єкт господарювання (господарюючий суб'єкт) – зареєстрована у встановленому законодавством порядку юридична особа незалежно від її організаційно-правової форми та форми власності, яка здійснює господарську діяльність, крім органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності.

Субрахунки (рахунки другого порядку) – проміжна ланка між синтетичними та аналітичними рахунками; вони більш детальні, ніж синтетичні, призначені для додаткового, проміжного групування даних про окремі об'єкти.

Товари (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – товарно-матеріальні цінності (ТМЦ), що надійшли на підприємство з метою продажу. Використовують в основному збутові, торговельні та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування.

Траспортно-заготівельні витрати (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – затрата на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до до місця їхнього використання, включаючи витрати зі стархування ризиків транспортування запасів.

Фактична виробнича собівартість – грошове вираження безпосередніх фактичних поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), в цілому по підприємству і частина витрат, яка необхідна для оцінки вартості певного об'єкту калькулювання; визначається за кредитом рахунка 23 «Виробництво».

Фінансова звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітній період.

ФІФО-метод (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – оцінка вартості запасів за припущенням, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухобліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Форма бухгалтерського обліку – сукупність облікових реєстрів для відображення господарських операцій у певній послідовності, певна організація записів на рахунках, а також рівнів використання технічних засобів реєстрації та обліку інформації.

Ціна продажу (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – оцінка вартості запасів, яка заснована на застосуванні підприємством роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів, якщо номенклатура товарів значна і змінна, а рівень торговельної націнки приблизно однаковий.

Чиста вартість реалізації дебіторської заборгованості (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Чиста вартість реалізації запасів (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Наприклад, запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знижена або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації необоротного активу (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Штатний розпис (розклад) – документ, що встановлює для конкретної установи, організації або підприємства структуру адміністративно-управлінського апарату, штат і посадові оклади.

Навчальне видання

МИКОЛЕНКО Олена Петрівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

для студентів вищих навчальних закладів
у 2 частинах
видання друге, перероблене та доповнене

Частина 1

В авторській редакції
Комп'ютерний набір *О. П. Миколенко*

Підписано до друку 15.12.2017. Формат 60×84/16.
Папір офсетний. Гарнітура «Таймс».
Ум. друк. арк. 17,44. Обл.-вид. арк. 15,64.
Тираж 300 пр. Зам №

План 2017/18 навч. р., поз. № 13 в переліку робіт кафедри

Видавництво
Народної української академії
Свідоцтво № 1153 від 16.12.2002.

Надруковано у видавництві Народної української академії
Україна, 61000, Харків, МСП, вул. Лермонтовська, 27.