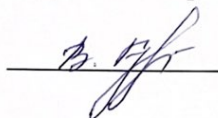


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та консалтингу

Затверджено
Вченою радою факультету податкової
справи, обліку та аудиту
протокол від 18.01.2023 № 5
Голова Вченої ради факультету
податкової справи, обліку та аудиту



Краєвський В.М.

Конспект лекцій
з навчальної дисципліни
«Фінансовий облік І»
підготовки здобувачів вищої освіти
першого (бакалаврського) рівня
(денної та заочної форми навчання)
галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік, податковий аудит та бізнес-аналітика»

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Фінансовий облік І», складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 18.08. 2022 р. протокол № 7.

Укладач:



О.П. Колісник, доцент, к.е.н.

Розглянуто і схвалено кафедрою обліку та консалтингу, протокол №10 від 05.01.2023 р.

Завідувач кафедри



О.П. Колісник, доцент, к.е.н.

ЗМІСТ

	стор.
Передмова	4
Тема 1. Основи побудови фінансового обліку	5
Тема 2. Облік грошових коштів	20
Тема 3. Облік короткострокових та довгострокових фінансових інвестицій	45
Тема 4. Облік дебіторської заборгованості	51
Тема 5. Облік основних засобів	63
Тема 6. Облік інших необоротних матеріальних активів	79
Тема 7. Облік нематеріальних активів	81
Тема 8. Облік запасів	87
Тема 9. Облік виробничих запасів та МШП	92
Тема 10. Облік витрат виробництва	101
Тема 11. Облік готової продукції	105
Тема 12. Облік витрат майбутніх періодів	110
Питання для самоконтролю	112
Рекомендована література	113

ПЕРЕДМОВА

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Фінансовий облік І» призначено для підготовки здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування», освітньо-професійної програми «Облік, податковий аудит та бізнес-аналітика», денної та заочної форми навчання.

Конспект розроблено і призначено для супроводження лекцій як ілюстративний матеріал, для активізації роботи здобувачів на заняттях, підвищення ефективності лекційного, практичного та самостійного видів занять здобувачів при вивченні тем «Фінансового обліку І».

Мета навчальної дисципліни: формування здобувачами першого (бакалаврського) рівня вищої освіти цілісної системи знань про теорію і практику ведення фінансового обліку на підприємствах різних форм власності.

Дисципліна розрахована на здобувачів II курсу ННІ обліку, аналізу та аудиту, вимагає знань базових курсів «Економічна теорія (політична економія, історія економіки, економічна думка)», «Правознавство», «Мікроекономіка», «Економіка підприємства», «Основи оподаткування», «Бухгалтерський облік».

Конспект лекцій містить 12 тем, які передбачені робочою програмою навчальної дисципліни «Фінансовий облік І». Матеріал конспекту лекцій надано у вигляді плану тем, визначень, понять, схем, таблиць, контрольних питань, що дозволить вивчити значний обсяг матеріалу курсу «Фінансовий облік І».

Конспект лекцій призначається для самостійної роботи над дисципліною «Фінансовий облік І», може використовуватись як довідник для здобувачів щодо вивчення окремих тем, а також для візуального супроводження лекцій.

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку

План лекційного заняття:

1. Фінансовий облік: мета, сутність та основні завдання.
2. Організація фінансового обліку в Україні.
3. Концептуальні основи фінансового обліку.
4. Облікова політика та її роль у організації обліку на підприємстві.

1. Фінансовий облік: мета, сутність та основні завдання

Господарський облік — це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів виробничо-господарської діяльності підприємства та їхнього усунення (це спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності з метою управління цією господарською діяльністю).

Із розвитком ринкових відносин постійне ускладнення господарського життя спричинило поділ господарського обліку за видами: оперативний облік; статистичний облік; бухгалтерський облік.

Сучасний оперативний облік (оперативно-технічний) — це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління. Цей облік охоплює різноманітні процеси й операції здебільшого виробничо-технічного характеру. Завдяки йому керівництво підприємства отримує необхідні оперативні дані про виконання виробничої програми та замовлень, використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, реалізацію продукції, формування собівартості, накопичення прибутку тощо.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення і контролю масових явищ, а також закономірностей їх розвитку.

Предметом цього обліку є не тільки процеси, які відбуваються на виробництві, але й інші явища суспільного життя, наприклад, рівень продуктивності праці, забезпеченість працівників підприємства житлом, середній вік працюючих.

У статистичному обліку використовуються специфічні, властиві йому методи: зведення, групування, методи середніх чисел і т. ін.

Дані оперативного та статистичного обліку можуть не фіксуватися на спеціальних бланках. Оперативний і статистичний облік не охоплює всі господарські операції і не ведеться безперервно.

Для управління підприємством потрібен постійний, безперервний, достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю діяльність підприємства. Таким є бухгалтерський облік.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. (стаття 1): «**Бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень».

Всіх користувачів бухгалтерської інформації поділяють на **внутрішніх і зовнішніх**.

До **внутрішніх користувачів** належать: власники підприємств, управлінський персонал, робітники і службовці. До **зовнішніх користувачів** належать ті, які мають прямий фінансовий інтерес, не мають прямого фінансового інтересу і без фінансового інтересу.

До тих, які мають **прямий фінансовий інтерес**, належать ділові партнери підприємства на ринку (дійсні та потенційні) інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти, банківські й небанківські кредитні установи, майбутні акціонери.

До тих, які **не мають прямого фінансового інтересу**, належать органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби, органи державної статистики, органи державних і міжнародних цільових фондів, органи державних і

міжнародних комісій і комітетів), учасники фондового і товарних ринків (брокери, дилери, депозитарії, кліринги).

До користувачів *без фінансового інтересу* належать аудиторські фірми, фінансові аналітики та радники, судові та арбітражні органи, громадські організації, профспілки.

Таблиця 1

Користувачі фінансової звітності

Користувачі	Інформаційні потреби
Інвестори	Здатність підприємства сплачувати дивіденди. Для прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу інвестицій
Працівники	Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці та пенсійне забезпечення
Банки	Своєчасність повернення позики та отримання відсотків
Постачальники та інші кредитори	Своєчасність оплати рахунків
Клієнти (замовники)	Можливість отримання необхідних товарів і послуг
Уряд	Своєчасність і повнота сплати податків. Для визначення національного доходу, розподілу ресурсів
Громадськість	Вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію тощо)

Фінансова звітність задовольняє інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

В умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за сферою діяльності та за обліковими функціями.

За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на:

- **фінансовий;**
- **податковий (розрахунки за податками);**
- **внутрішньогосподарський (управлінський).**

Такий поділ пов'язаний в першу чергу з тим, що різні групи користувачів цікавить різна облікова інформація, порядок формування якої регулюється різними законодавчими і нормативними актами.

Фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) облік складають єдину систему обліку. Це дві галузі єдиної системи обліку, кожна з яких має своє призначення і відіграє свою роль в управлінні підприємством, у забезпеченні необхідною інформацією різних користувачів.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Особливостями бухгалтерського обліку є:

- безперервне, повне і послідовне відображення господарських операцій;

- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій;
- узагальнення даних у грошовому виразі;
- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки).

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку. Ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх підприємств.

Фінансовий облік забезпечує повне, безперервне і взаємопов'язане відображення всіх господарських операцій, що були здійсненні на підприємстві.

Фінансовий облік базується на документуванні всіх господарських операцій і періодичному проведенні інвентаризацій. Також в системі фінансового обліку здійснюється узагальнення всіх господарських явищ в грошовому вимірнику та їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису. В кінці звітного періоду за даними фінансового обліку складається фінансова звітність.

Обов'язковість та порядок ведення фінансового обліку регулюють наступні законодавчі і нормативні акти:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996 від 16 липня 1999 р., який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) - нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291;
- Накази та листи Міністерства фінансів України, що роз'яснюють порядок застосування стандартів бухгалтерського обліку;
- Інші нормативні акти.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством (ст.1 Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Внутрішньогосподарський (управлінський облік) – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Управлінський облік – це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації керівників усього підприємства та його структурних підрозділів. Його ведення не є обов'язковим та не регулюється законодавчими документами.

Податковий облік (розрахунки за податками) - це система реєстрації, групування, узагальнення, зберігання та передачі інформації про об'єкти оподаткування для визначення податкової бази та величини податкових зобов'язань за податками та зборами.

Податковий облік (розрахунки за податками) визначають також як сукупність правил, які забезпечують достовірне формування показників оподаткування підприємства-платника податків.

На сьогодні основним нормативним документом, на якому ґрунтується ведення податкового обліку на підприємстві є Податковий кодекс України.

Бухгалтерський (фінансовий) облік виконує на підприємстві декілька функцій, які пов'язані між собою:

- *інформаційну функцію*, яка полягає в тому, що за результатами фінансового обліку формуються фактичні дані щодо діяльності підприємства та показники його діяльності для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів;

- *контрольну функцію*, яка полягає у співставленні фактичної інформації і базисної та її наданні для прийняття управлінських рішень;

- *оціночну функцію*, яка полягає у вимірюванні та оцінюванні ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результатів діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку;

- *аналітичну функцію* – яка полягає в здійсненні на основі первинних і зведених даних економічного аналізу наявності, стану та руху ресурсів і результатів діяльності підприємства з широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання;

- *управлінську функцію* – яка полягає в забезпеченні обліковою інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Функції фінансового обліку:

а) суцільне, повне і безперервне відображення всіх господарських операцій за звітний період;

б) складання встановленої фінансової (бухгалтерської) звітності;

в) надання необхідної та достовірної інформації користувачам.

Завдання бухгалтерського (фінансового) обліку:

- збір, обробка та відображення господарських операцій, у первинних і зведених документах;

- здійснення безперервного, суцільного, взаємопов'язаного й документального спостереження за економічними процесами та явищами на всіх етапах господарської діяльності підприємства;

- забезпечення достовірною та своєчасною інформацією про господарські процеси та явища, про наявність та стан господарських процесів і коштів (активів) та джерел їх утворення (пасивів) як для внутрішніх так і для зовнішніх користувачів.

Проте, головним завданням бухгалтерського (фінансового) обліку є формування якісної, повної, достовірної і своєчасної інформації про фінансову і господарську діяльність підприємства, необхідної для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень на різних рівнях, для визначення поведінки підприємства на ринку.

2. Організація фінансового обліку в Україні

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

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

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

➤ удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Протягом цих років були розроблені 35 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в т.ч. два Н(П)СБО, які підлягали змінам та доповненням, та які регулюють методологічні засади ведення обліку окремих об'єктів - активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Ці положення (стандарти) є основними

нормативними актами, які регулюють методологічні основи обліку.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

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

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Підприємство, що становить суспільний інтерес (підприємства; емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств), зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб. Положення цього абзацу не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

Підприємство самостійно:

- визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

➤ визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства:

➤ забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

➤ організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

➤ бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

➤ забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

➤ подає в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення кримінального правопорушення проти власності та у сфері господарської діяльності.

Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Організація первинного обліку та ведення реєстрів бухгалтерського обліку.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити, якщо інше не передбачено окремими законодавчими актами України:

➤ назву документа (форми);

➤ дату складання;

➤ назву підприємства, від імені якого складено документ;

➤ зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

➤ посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

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

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Копії первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

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

3. Концептуальні основи фінансового обліку

Практична реалізація будь-якої парадигми бухгалтерського обліку відбувається через систему нормативного регулювання процедур організації та ведення обліку господарської діяльності на міжнародному, національному, галузевому рівнях та на рівні окремих суб'єктів господарювання. **Концептуальна основа фінансової звітності** є базовим вихідним нормативним документом, що визначає основоположний підхід до системи обліку та звітності, який запроваджується на рівні країни.

Основна роль Концептуальної основи виявляється у тому, що вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Розкриваючи основоположний підхід до процесу ведення обліку та складання звітності для забезпечення переважних потреб користувачів Концептуальна основа є основним інструментом доведення концепції глобалізації бізнесу до практичних правил ведення обліку та складання й подання звітності. *Ця Концептуальна основа була видана РМСБО Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) у вересні 2010 р. Вона постійно трансформується та підлягає змінам і доповненням.*

Впровадження МСФЗ в Україні передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами (ст. 12 п. 2 Закону).

Використання в Україні Концептуальної основи як одного з нормативних документів в сфері бухгалтерського обліку викликане характером МСФЗ. Їх розуміння і впровадження передбачає розкриття основоположних принципів та базових положень щодо застосування стандартів відповідно до обраної облікової моделі на рівні суб'єкта господарювання.

Вихідні положення Концептуальної основи впливають із мети фінансової звітності загального призначення.

Концептуальна основа охоплює:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Мета фінансової звітності загального призначення згідно Концептуальної основи - надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

(Згідно Закону, метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, діяльність та рух коштів підприємства).

Основоположними якісними характеристиками Концептуальної основи є доречність, суттєвість та правдиве подання, своєчасність, зрозумілість, зіставність.

(Згідно НП(С)БО 1 визначає такі якісні характеристики фінансової звітності: дохідливість; доречність; достовірність; порівнянність).

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

1. повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
2. автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

3. послідовність - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

4. безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

5. нарахування - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

6. превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

7. єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

8. інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Н(П)СБО 1 визначає ще принципи:

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

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

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

4. Облікова політика та її роль у організації обліку на підприємстві

Метою формування облікової політики в загальному вигляді має бути одержання максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки та вирішення певних завдань. Оскільки у вітчизняній обліковій системі, попри дискусії, що точаться у фаховій пресі, реалізуються як фінансові, так і управлінські та податкові функції, *основним завданням облікової політики* стосовно фінансового обліку повинно бути забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності і нормативів фінансових коефіцієнтів з метою досягнення максимальної привабливості для інвесторів; стосовно управлінського (внутрішньогосподарського) обліку - формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень; стосовно податкового обліку - оптимізація оподаткування.

Облікова політика як специфічний елемент системи бухгалтерського обліку повинна створювати організаційно-методичне забезпечення виконання наступних *функцій*:

- надання достовірної, своєчасної, повної інформації менеджменту для здійснення управління;

- забезпечення власника релевантною інформацією, у т.ч. через створення системи внутрішнього контролю;

- забезпечення інтересів власника, у т.ч. щодо збереження майна;

- захист інтересів суспільства через загальносуспільне значення обліку.

Головне призначення облікової політики - установити оптимальні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідає якісним характеристикам, встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Отже, облікова політика повинна забезпечити:

- упорядкування облікового процесу на підприємстві;

- методологічне і методичне відображення господарських операцій, майна підприємства та фінансових результатів його діяльності;
- надання бухгалтерському обліку цілеспрямованості та гармонійності;
- ефективність обліку.

Зауважимо, що вітчизняний підхід до трактування облікової політики дещо відрізняється від прийнятого в міжнародній практиці. Так, згідно з (МСБО — IAS International Accounting Standard) МСБО (IAS) 8: «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» - **облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності».**

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі Закон) та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **облікова політика** являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

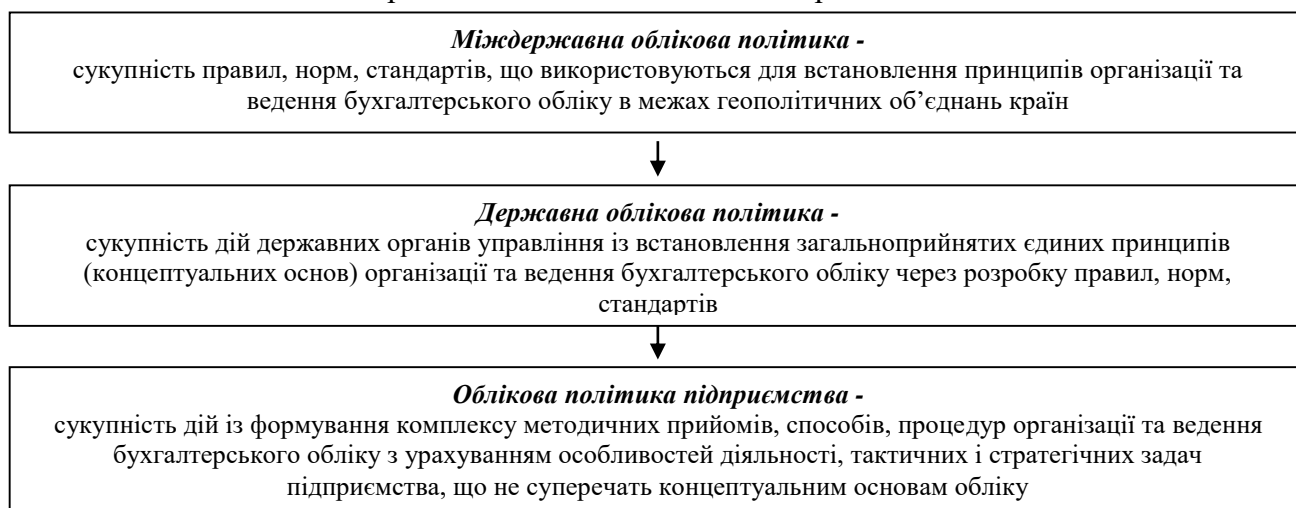
Іншими словами, це **сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого — складання звітності.**

Використовуючи облікову політику підприємства, власники та адміністрація **забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності підприємства.**

Облікова політика забезпечує реалізацію принципу послідовності, який вимагає постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. При цьому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності; методів обліку щодо окремих статей звітності.

Згідно Закону, ст. 6. «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності», наказом Міністерства фінансів України затверджені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635 від 27.06.2013 р.



Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку **підприємство самостійно обирає** форми його організації, а також визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом відповідно до установчих документів **облікову політику** підприємства, що знаходить своє відображення у внутрішньому нормативному документі. Але ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти, визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо. Облікова

політика підприємств цілком залежить від державної політики: якщо в державі централізоване регулювання обліку, то облікова політика підприємств буде відсутня.

Суб'єктом облікової політики на рівні підприємства, в першу чергу, є власник, який зацікавлений у створенні оптимальної облікової політики. При цьому суб'єктів облікової політики підприємства не можна ототожнювати з суб'єктами ведення обліку (бухгалтер, аудитор, бухгалтерська служба), які, на відміну від перших, не можуть бути безпосередніми ініціаторами формування облікової політики підприємства та не можуть її затверджувати.

Кожен суб'єкт господарської діяльності має свою специфіку й певні особливі риси, притаманні лише йому, які, безперечно, зумовлюють вибір тих чи інших способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку. Так, наприклад, галузева приналежність зумовлює побудову робочого плану рахунків, перелік форм первинних документів, вибір методу обліку витрат та калькулювання; а облік на підприємствах різних форм власності взагалі буде суттєво відрізнятися.

Інформаційні потреби користувачів облікової політики підприємства представлені в табл. 2.

Таблиця 2

Інформаційні потреби користувачів облікової політики

Користувачі	Сфери інтересів в рамках облікової політики	Форма реалізації інформаційних потреб
Внутрішні користувачі		
Власник підприємства	Організація та ведення бухгалтерського обліку для забезпечення інтересів власника, у т.ч. щодо отримання релевантної інформації	1) ініціювання формування; 2) остаточне затвердження; 3) використання в якості інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві; 4) може вимагати від суб'єктів формування доведення відповідності сформованої облікової політики його інтересам
Керівництво та менеджери підприємства	Створення за допомогою облікової політики системи організаційно-технічних та методичних заходів забезпечення інформацією процесу поточного і стратегічного управління	1) висування та конкретизація вимог щодо побудови бухгалтерського обліку; 2) формування облікової політики підприємства; 3) затвердження документів з формалізації облікової політики; 4) контроль за виконанням прийнятої облікової політики
Зовнішні користувачі		
Аудитор	Оцінка відповідності способів, які використовувались для складання фінансової звітності, чинному законодавству з метою висловлення думки про достовірність фінансової звітності	1) надання послуг з формування облікової політики, перевірки її дотримання та відповідності законодавству; 2) використання при плануванні та безпосередньому здійсненні аудиту
Контролюючі органи (зокрема, податкова служба)	Перевірка регламентації обліковою політикою основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування	1) перевірка відповідності обраних способів ведення податкового обліку чинному законодавству; 2) контроль за дотриманням способів ведення податкового обліку
Інвестори, кредитори, інші користувачі звітної інформації підприємства	Інтерпретація інформації фінансової звітності щодо використаних способів та прийомів формування показників, забезпечення порівнянності даних; розуміння справжніх намірів керівництва підприємства	1) ознайомлення з обліковою політикою підприємства; 2) аналіз облікової політики в частині її розкриття у фінансовій звітності та через показники звітності

Слід зазначити, що ступінь та форми зацікавленості наведених суб'єктів щодо облікової політики, в свою чергу, зумовлюються характером їх інтересів. При формуванні облікової політики підприємства необхідно виходити з паритетності інтересів користувачів

облікової політики, зокрема, зовнішніх користувачів фінансової звітності та суб'єктів, які приймають участь у процесі формування облікової політики.

Методика формування облікової політики підприємства передбачає встановлення осіб, відповідальних за розробку, встановлення термінів та алгоритму формування, документального оформлення та порядку затвердження облікової політики підприємства.

У відповідності до рівнів системи бухгалтерського обліку: **методичного, організаційного, технічного структура облікової політики підприємства** має наступний вигляд (рис. 2.3).

Формування **організаційної складової** включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок при організаційній побудові облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства:

- структура бухгалтерії;
- система обробки інформації;
- спосіб ведення обліку;
- наявність та зміст внутрішніх стандартів бухгалтерського обліку;
- взаємодія бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства тощо.

Так, об'єктом організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, елементом - один з чотирьох визначених законодавством способів організації обліку (створення бухгалтерської служби, безпосереднє ведення керівником, користування послугами приватного підприємця або аудиторської фірми).

Методична складова передбачає визначення способів ведення обліку об'єктів бухгалтерського обліку, які мають альтернативні способи відображення, зокрема:

- критерії визнання елементів звітності;
- правила оцінки;
- критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;
- порядок розрахунку амортизації засобів праці;
- критерії капіталізації витрат;
- порядок обліку та розподілу комплексних витрат;
- правила формування витрат та доходів;
- інші.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах та формах звітності, в тому числі внутрішньої, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової.

Технічна складова облікової політики містить у собі визначення наступних елементів:

- форма бухгалтерського обліку;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- графік документообігу;
- організація внутрішнього контролю, зокрема, інвентаризаційної роботи, внутрішнього аудиту тощо.

Одним з ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її **структурних елементів - об'єктів та елементів**.

Під **об'єктом** облікової політики підприємства розуміється будь-яка **норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти**.

Елемент облікової політики підприємства – **можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства**.

Склад елементів облікової політики розробляється залежно від об'єктів, що залежать від специфіки підприємства, внаслідок чого **має індивідуальний характер**.

Прикладом об'єкта облікової політики можуть бути основні засоби, елементами облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

Алгоритм формування облікової політики на етапі встановлення складових облікової політики підприємства може мати наступний вигляд:

– на першому етапі залежно від ряду факторів встановлюється перелік об'єктів облікової політики;

– на другому етапі за кожним об'єктом обираються відповідні елементи.

Методика формування облікової політики підприємств ґрунтується на структурно-логічній схемі дій, яка включає ряд етапів: підготовчий, основний та заключний (рис. 2.).

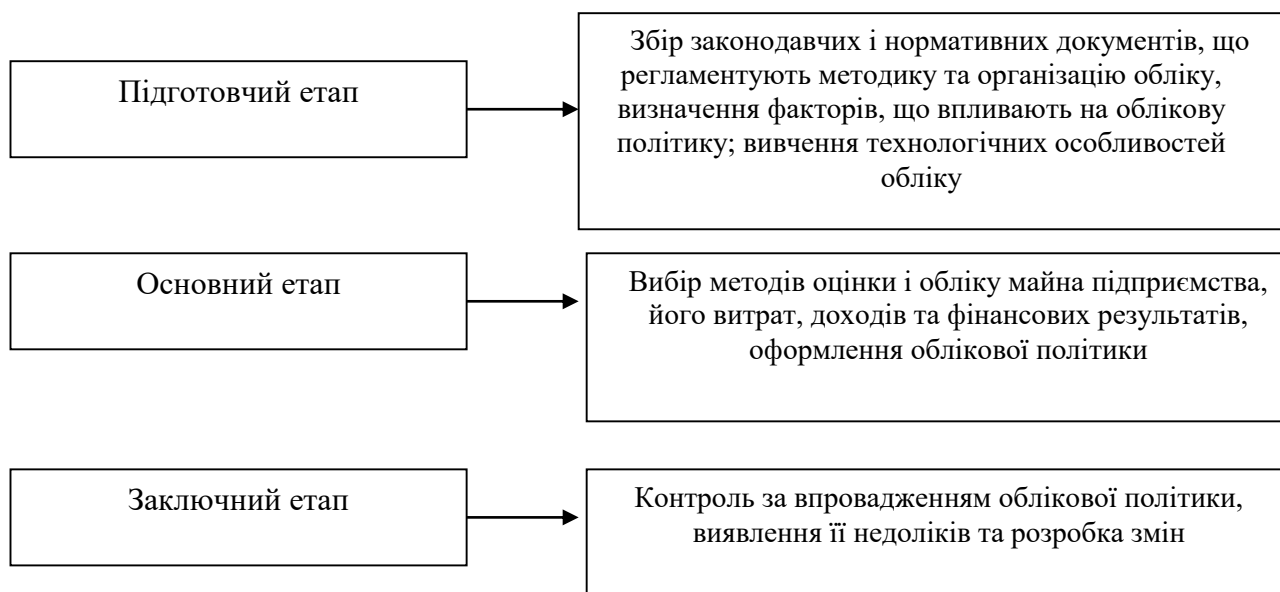


Рис. 2. Етапи формування облікової політики

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам).

Носієм облікової політики підприємства може виступати наказ, положення про облікову політику, інша організаційно-розпорядча документація, система внутрішньої документації (табл. 3), що визначається особливостями суб'єкта господарювання, внутрішнім розпорядком підприємства, характером питань облікової політики тощо.

Таблиця 3

Документальне оформлення облікової політики

Документ (група документів)	Склад і характеристика
Наказ про облікову політику	Правовий акт, який видається керівником підприємства (структурного підрозділу), що діє на основі єдиноначальності, з метою регламентації основ організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві (в структурному підрозділі)
Положення про облікову політику	Правовий акт, що встановлює системно пов'язані норми і правила з питань організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Організаційно-розпорядчі документи	Внутрішні правила, інструкції, регламенти, стандарти щодо засад ведення обліку чи рішення конкретної господарської ситуації. Вибір конкретного типу документа залежить від внутрішнього типу розпорядку

	підприємства та характеру питання облікової політики
Інша внутрішня документація	Графіки документообігу, робочий план рахунків, посадові інструкції облікових робітників, проект автоматизованого ведення обліку тощо. Мета їх видання – оформити порядок використання окремих способів ведення обліку, обраних підприємством, визначити порядок технічного використання елементів облікової політики

Виходячи з вищезазначеного, структурування Положення з облікової політики підприємства, на наш погляд, має відтворювати позиції, наведені у табл. 4.

Таблиця 4

Структурування Положення з облікової політики підприємства

Назва розділу	Зміст розділу
Загальні положення	<ol style="list-style-type: none"> 1. Назва підприємства, його місцезнаходження 2. Форма власності, організаційно-правова форма 3. Наявність філій та інших виділених на окремий баланс структурних підрозділів 4. Види діяльності відповідно до установчих документів 5. Інші відомості
Організація обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Форма організаційної побудови бухгалтерської служби 2. Встановлення відповідальності за організацію обліку на підприємстві, порядку призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників апарату бухгалтерії 3. Права й обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (додаток — посадові інструкції) 4. Чинна нормативна база бухгалтерського обліку підприємства 5. План заходів щодо організації соціального забезпечення бухгалтерської служби 6. Організація внутрішнього контролю, в т.ч. план заходів з проведення інвентаризації (додаток — склад комісії, графік проведення інвентаризації на підприємстві тощо) 7. Рівень централізації облікових робіт 8. Варіант організації управлінського обліку 9. Взаємовідносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів тощо
Методологія обліку	<p>Визначення за окремими об'єктами обліку варіантів його ведення, що суттєво впливають на оцінку та прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачами звітності. Наприклад, в частині обліку виробничих запасів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Визнання запасів активами з уточненням випадків виведення із складу активів 2. Форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів 3. Правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за рухом запасів та відповідальність посадових осіб 4. Порядок аналітичного обліку запасів 5. Порядок обліку ТЗВ, в т.ч. застосування окремого субрахунку 6. Метод оцінки вибуття запасів 7. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів 8. Методика розрахунку чистої вартості реалізації при оцінці запасів на дату балансу 9. Умови уцінки запасів 10. Кореспонденція рахунків з обліку запасів 11. Питання організації інвентаризаційної роботи 12. Організація податкового обліку тощо

Технологія обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Форма бухгалтерського обліку (додаток — примірники форм облікових реєстрів) 2. Робочий план рахунків (додаток — таблиця рахунків бухгалтерського обліку, прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності) 3. Форми первинних документів (додаток — зразки форм, заповнені згідно з вимогами нормативних документів) 4. Графік документообігу (додаток — зведені графіки руху документів, сформовані за напрямками бухгалтерського обліку) 5. Порядок ведення аналітичного обліку 6. Форми звітності (додаток — зразки форм бухгалтерської звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення) 7. Графік складання та подання звітності (додаток — графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку із зазначенням відповідальних осіб) 8. Порядок ведення архіву підприємства 9. Перелік працівників, які мають право підпису носіїв облікової інформації (додаток — список осіб із зіставленням зразків їхніх підписів) 10. Перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (додаток — список осіб із зіставленням зразків їхніх підписів) 11. Перелік осіб, відповідальних за організацію технічного та ергономічного забезпечення облікового процесу 12. Перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення тощо
Інші питання	<ol style="list-style-type: none"> 1. Відповідальність за забезпечення комерційної таємниці 2. Відповідальність за порушення порядку створення документів та реєстрів обліку 3. Порядок внесення змін до облікової політики 4. Організація підвищення кваліфікації бухгалтерів 5. Застосування нових методів обліку та наукової організації праці бухгалтерів

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо:

1) **змінюються статутні вимоги.** Наприклад, необхідність унесення змін до облікової політики може бути викликана реорганізацією, зміною власників чи видів діяльності підприємства, що зафіксовано внесеними змінами до статуту (установчого договору) підприємства;

2) **змінюються вимоги органу,** який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, з набуттям чинності П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» з 2008 р. інвестиційна нерухомість має показуватися у фінансовій звітності за справедливою вартістю (за загальним правилом). Така зміна вимог органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, є підставою для внесення відповідних змін до облікової політики підприємства, нерухомість якого класифікується як інвестиційна;

3) **зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення** подій або господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Перегляд облікової політики з ініціативи підприємства можливий за умови обґрунтування, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Якщо підприємство змінює метод оцінки вибуття запасів із середньозваженої собівартості на метод ФІФО, обґрунтувавши таке рішення достовірнішим відображенням операцій із запасами в бухгалтерському обліку, це є прикладом зміни облікової політики.

Разом з тим п. 10 П(С)БО 6 визначено, що **не вважається зміною облікової політики** її встановлення для подій або операцій, які:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- не відбувалися раніше.

Припустимо, власниками підприємства прийнято рішення про провадження нового виду діяльності - роздрібною торгівлі та про внесення відповідних доповнень до статуту підприємства. У зв'язку з виникненням нового факту в діяльності підприємством вибрано метод оцінки вибуття запасів у роздрібній торгівлі за цінами продажу, що знайшло відображення в обліковій політиці. Оскільки ці операції не відбувалися раніше, вони не можуть вважатися зміною облікової політики, незважаючи на зміну статутних вимог, а розглядаються як її доповнення.

Тема 2. Облік грошових коштів

План лекційного заняття:

1. Економічна сутність грошових коштів.
2. Облік готівкових операцій та операцій з іншими грошовими коштами.
3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та інструменти безготівкових розрахунків.
4. Облік руху грошових коштів на валютних рахунках.

1. Економічна сутність грошових коштів

Грошові кошти є ресурсом забезпечення платоспроможності всіх процесів господарської діяльності підприємства. Не звертаючи увагу на те, що грошові кошти займають не вагому питому вагу у загальній сумі активів підприємства, вони виконують вкрай важливу роль для забезпечення його існування, а оптимізовані грошові потоки сприяють злагодженому розвитку підприємства.

Гроші – специфічний товар, який виконує роль загального еквівалента і має властивість обмінюватися на будь-який інший товар.

Згідно Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті грошові кошти - грошова одиниця України, яка виконує функцію засобу платежу та обліковується на рахунках у банках.

Грошові кошти – це готівка в касі підприємства, депозити до запитання, кошти на банківських рахунках, які характеризуються абсолютною ліквідністю, тобто можуть бути використані у будь-яку мить для здійснення розрахунків, або обмінені на законні платіжні засоби.

Поняття «грошові кошти», яке можна взяти до уваги:

- грошові кошти – готівка в касі;
- електронні гроші;
- залишки коштів на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані господарюючим суб'єктом упродовж будь-якого моменту часу для розрахунків під час здійснення господарських операцій.

Гроші - особливий вид товару, який використовують як універсальний еквівалент вираження вартості усіх інших товарів і послуг. Найповніше суть грошей виявляється через їхні функції.

Існують такі основні функції грошей:

- 1) міри вартості, тобто, гроші є засобом виміру вартості всіх інших товарів;
- 2) засобу обігу, що проявляється в ролі посередника при обміні одного товару на інший;
- 3) кошти накопичення, тобто утворення грошових резервів, раніше виконували реальні гроші – золото і срібло, сьогодні – нерухомість, акції, довгострокові облігації та короткострокові цінні папери.
- 4) кошти платежу, що забезпечує погашення зобов'язань між суб'єктами економічних відносин (продаж товарів у кредит та виплата зарплати);

5) світових грошей (вільний обіг грошей з благородних металів за межами визначених національних кордонів).

Для того, щоб грошові кошти відповідали реальним потребам користувачів бухгалтерської інформації, їх класифікують за формою існування, видом валюти, місцем зберігання.

За формою існування розрізняють готівкові та безготівкові грошові кошти. До готівкових грошових коштів належать грошові кошти в касі, а до безготівкових – грошові кошти на рахунках в банках та електронні гроші.

За видом валюти: грошові кошти у національній валюті та грошові кошти в іноземних валютах.

За місцем зберігання: грошові кошти в касі, грошові кошти на рахунках в банках та електронні гроші (залишки на депозитних платіжних картках та кошти на рахунках платіжних систем в Інтернеті). Дана класифікаційна ознака має дуже важливе значення для проведення інвентаризації грошових коштів.

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» одним із компонентів фінансових активів є грошові кошти, не обмежені для використання. Як відомо, напрямки використання грошових коштів можуть обмежуватися, якщо вони надходять на підприємство як цільове фінансування та цільові надходження (субсидії, надходження з бюджету та цільових фондів, гуманітарна допомога, внески фізичних і юридичних осіб), і тому можуть бути використані лише за призначенням. Тому до класифікації грошових коштів варто додати за обмеженістю у напрямках використання:

а) необмежені у використанні – грошові кошти, якими підприємство може розпоряджатися без жодних обмежень для ведення господарської діяльності;

б) обмежені у використанні – грошові кошти, які підприємство може використовувати тільки за певним цільовим призначенням».

З розвитком та ускладненням операцій на фінансових ринках, поряд з грошовими коштами, з'являються нові види оборотних активів. Їхній рівень ліквідності максимально наближений до ліквідності грошових активів і вони здатні приносити інвестиційний прибуток. У зарубіжній практиці бухгалтерського обліку та звітності, а з 1999 р. й в Україні ці активи відомі під назвою «еквіваленти грошових коштів».

Еквіваленти грошових коштів - це незалежна від грошових коштів окрема економічна категорія – частина фінансових інвестицій, яка використовується не для розрахунків, а для підтримання платоспроможності підприємства, погашення його короткострокових зобов'язань і в разі потреби можуть бути вільно конвертовані у відомі суми грошових коштів із незначним ризиком зміни вартості.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» еквіваленти грошових коштів - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості».

В той же час, визначення подане в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» не обмежує категорію «еквіваленти грошових коштів» рамками лише фінансових інвестицій, а дозволяє включати до них будь-які короткострокові високоліквідні інвестиції». Тобто міжнародні стандарти фінансової звітності допускають більш вільне трактування еквівалентів грошових коштів, ніж національні П(С)БО.

Провівши дослідження, можемо зазначити, що грошові кошти - готівка в касі, електронні гроші, залишки коштів на поточних та інших рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів, які можуть бути використані господарюючим суб'єктом упродовж будь-якого моменту часу для розрахунків під час здійснення господарських операцій.

Опис основних нормативно-правових актів для формування інформації
бухгалтерського обліку грошових коштів

Назва законодавчо-нормативних (інструктивних) актів	Зміст законодавчо-нормативних актів
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Даний Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
МСБО 7 «Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів»	Суб'єкт господарювання складає звіт про рух грошових коштів згідно до вимог цього Стандарту та подає його як складову частину фінансових звітів за кожний період подання фінансової звітності.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»	Визначає правові принципи застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського 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.
Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах	Визначає порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті
Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» №148	Це Положення розроблено відповідно до Закону України «Про Національний банк України» і визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України підприємствами (підприємцями), а також окремі питання організації банками роботи з готівкою.

Функціонування будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази підприємства.

Під час огляду нормативної бази велика увага приділяється законодавчим актам, що регулюють бухгалтерський облік на підприємстві, так як він є необхідною інформаційною базою для всіх підсистем управління (обліку, аналізу, аудиту, планування тощо).

В Україні державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою:

1) створення єдиних для всіх правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, що гарантують та захищають інтереси інших користувачів;

2) покращення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основним нормативно-правовим документом в бухгалтерському обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який регулює всі операції та правові дії на підприємстві. Він встановлює єдині правові і методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку. Закон закріплює методологічні основи збирання, ресстрації й узагальнення інформації, що здійснюється шляхом суцільного, безперервного документування всіх господарських операцій.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) мають значний вплив на національну систему нормативного регулювання, більше того національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку розроблені на основі МСФЗ і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Перший рівень нормативного регулювання – це міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» в редакції від 01.01.2012 р. - визначає вимоги до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» і МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», регулюють операції з грошовими коштами та їх еквівалентами. Відповідно до МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» монетарні статті не переоцінюються, оскільки вони вже виражені в грошових одиницях, що діють на кінець звітного періоду.

В МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначено порядок отримування фіксованої або визначеної кількості одиниць певної валюти. Відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», на кінець кожного звітного періоду здійснюється перерахунок монетарних статей, які виражені в іноземній валюті. Курсові різниці, що виникають під час розрахунків за монетарними активами або перерахунку монетарних статей за чинними валютними курсами, які відрізняються від тих, за якими вони були у перерахунку під час первісного визнання протягом звітного періоду або у попередніх фінансових звітах, визначаються з прибутку чи збитку за період, в якому вони виникли.

Другий рівень - державний рівень нормативного регулювання (національні нормативно-правові документи) складається з двох підрівнів: перший – представляє державні вихідні правові норми, які мають найвищу юридичну силу, а саме: Податковий кодекс України (ПКУ), Господарський кодекс України (ГКУ), Цивільний кодекс України (ЦКУ).

Так, зокрема, Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки. У Податковому кодексі України розкрито сутність поняття «кошти» та зазначено, що позитивна курсова різниця від зміни курсу включається до складу доходів, а негативна – до витрат.

Господарський кодекс України визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання. Даний кодекс регулює договірні відносини між суб'єктами господарювання, відповідальність за невиконання договірних зобов'язань, а також регламентує поведінку суб'єктів господарювання під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Передбачено, що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності після сплати передбачених законом податків та зборів мають право самостійно розпоряджатися валютною виручкою від проведених ними операцій, крім випадків, визначених законом».

Цивільний кодекс України регулює питання щодо використання грошових коштів, які знаходяться на банківських рахунках, а також питання щодо строку позовної давності дебіторської заборгованості.

Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у торгівлі, громадському харчуванні та послуг», визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. В даному законі зазначено, що застосовувати РРО зобов'язані всі юридичні особи (їхні філії, відділення, підрозділи), а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності.

Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні” №148 розроблено відповідно до Закону України «Про Національний банк України» і визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України юридичними особами (крім банків) та їх відокремленими підрозділами незалежно від організаційно-правової форми та форми власності під час здійснення ними діяльності з виробництва, реалізації, придбання товарів чи іншої господарської діяльності, фізичними особами, які здійснюють підприємницьку діяльність.

Третій рівень – підзаконні акти, а саме Положення (стандарт) бухгалтерського обліку). «НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відіграє важливу роль у веденні підприємницької діяльності. Даним положенням визначається мета, склад та принципи складання фінансової звітності та вимоги до розкриття її елементів. Визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги розкриття його статей.

Операції з коштами в іноземній валюті, які є однією з найважливіших складових монетарних активів, регламентуються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. У цьому стандарті розкрито сутність монетарних активів, проте відсутні критерії віднесення до останніх. Ще одним істотним недоліком цього стандарту є його поширення на ті монетарні активи, які виражені в іноземній валюті, зокрема: на кошти на валютному рахунку та готівку, дебіторську заборгованість іноземного покупця, яка не погашена, векселі та фінансові інвестиції, якщо передбачається їх погашення грошовими коштами.

Проаналізувавши основні положення П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів», не виявлено істотних відмінностей між цими стандартами, тому, що в основу національних стандартів покладено міжнародні. Виявлено схожі риси, зокрема щодо сутності терміна "монетарні активи" та їх складових, оцінювання монетарних активів в іноземній валюті на дату первісного визнання та необхідності визначення курсових різниць на звітну дату та на дату здійснення розрахунків. Поряд із цим виявлено, що відмінною рисою є те, що міжнародний стандарт дає змогу також застосовувати курс, який наближається до фактичного валютного курсу на дату здійснення операції. Наприклад, для всіх операцій, які були здійснені в іноземній валюті протягом тижня або місяця, можна застосувати середній валютний курс цієї валюти. У П(С)БО 21 такого положення не передбачено.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 22 «Вплив інфляції» визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Четвертий рівень висвітлює інструкції, які видаються на Державному рівні або НБУ. Щодо нормативного регулювання безготівкових розрахунків, то основним документом, що регулює механізм безготівкових розрахунків, їх форми, стандарти документів і документообіг, є «Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті». Окрім цієї Інструкції, існують положення (зокрема й П(С)БО 21), кожне з яких регулює порядок здійснення розрахунків за допомогою векселя, чека, акредитива та платіжних карток.

Інструкція №492 «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті» від 12.11.2003 року. Даною інструкцією регламентовано,

що поточні рахунки відкриваються зареєстрованим суб'єктом підприємницької діяльності незалежно від форми власності. Поточні рахунки в національній та іноземній валюті використовуються для здійснення безготівкових розрахунків.

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності розглядають питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.

Порядок відображення грошових операцій з коштами у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання регламентується Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженого наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. зі змінами та доповненнями».

2. Облік готівкових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

2.1. Порядок ведення операцій з готівкою в касі та дотримання касової дисципліни.

Операції з оприбуткування готівки в касу та видачі з каси оформляються відповідно до «Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» №148 від 29.12.2017 р.

Відповідно до п.п 5 п. 3 Положення №148 під готівковими розрахунками слід розуміти платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Суб'єкти господарювання здійснюють готівкові розрахунки між собою і з фізичними особами за рахунок готівкової виручки, або коштів, отриманих у банках.

При цьому готівкові розрахунки здійснюють через:

1. реєстратори розрахункових операцій (РРО) або з використанням розрахункових книжок (РК);
2. касу підприємства з оформленням прибуткових касових ордерів (ПКО) і видаткових касових ордерів (ВКО);
3. установи банків або небанківські фінансові установи шляхом внесення готівки для перерахування на відповідні рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб. Слід зазначити, що такі розрахунки для платників коштів є готівковими а для одержувачів - безготівковими. (п. 10 Положення №148)».

Перед початком здійснення готівкових розрахунків підприємству обов'язково потрібно розробити і затвердити внутрішнім документом Порядок оприбуткування готівки в касі підприємства, а також бажано видати наказ про касову дисципліну.

Відповідно до Положення №148 кожна установа, підприємство та організація для здійснення розрахунків готівкою повинна мати касу.

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

Для ведення касових операцій на підприємстві повинна бути передбачена посада касира. Відповідно до чинного законодавства, касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. Касир повинен бути ознайомлений з порядком ведення касових операцій, з ним укладений договір про матеріальну відповідальність.

Підприємства, які мають справу з готівковими розрахунками через касу, за деяким винятком, повинні встановлювати ліміт каси.

Ліміт каси - це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечувати роботу на початку наступного робочого дня.

Тобто, це певна сума готівки, більше якої в касі підприємства не може залишатися на кінець робочого дня згідно до Положення №148. Понадлімітну готівку обов'язково здають до банку.

Перевищення ліміту було штрафонебезпечним до 2019 р. З 23.06.2019 року набрав чинності Указ Президента України від 20.06.2019 р. № 418/2019, яким скасовано низку попередніх Указів, зокрема Указ від 12.06.1995 р. № 436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки».

Проте, встановлення ліміту стосується не всіх. Відповідно до Положення №148, ліміт каси можуть не встановлювати: банки; ФОП; релігійні організації, які не здійснюють виробничої або іншої підприємницької діяльності.

Ліміт каси розраховують на вибір підприємства (за рішенням керівника) одним із двох способів: 1) на підставі середньоденного надходження готівки до каси або 2) виходячи із середньоденної видачі готівки з каси підприємства.

Вже не один рік НБУ намагається всіляко обмежити обсяги готівкових розрахунків. Найбільш це проявилось в 2013 році, коли з'явилася постанова №210, яка обмежувала розрахунки в готівковій формі конкретними сумами. Загальні принципи обмежень на готівкові розрахунки наразі встановлені розд. II Положення №148. Варто зазначити, що правила, які набрали чинності з 05.01.2018 р., не відрізняються від тих, які визначалися раніше постановою №210.

Отже, існує три типи «готівкових» обмежень на розрахунки між: суб'єктами господарювання; суб'єктами господарювання і фізичною особою; фізичними особами. Згрупуємо обмеження в табл. 2.

Таблиця 2

№ з/п	Суб'єкти в розрахунках	Гранична сума готівкових розрахунків	Норма положення №148
1	Суб'єктами господарювання (у розрахунках між собою)	10000 грн. (включно) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами	П.п. 1 п. 6
2	Суб'єктами господарювання з фізичною особою (не підприємцем)	50000 грн. (включно) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами	П.п. 2 п. 6
3	Фізичні особи між собою - за договорами купівлі-продажу, що підлягають нотаріальному посвідченню	50000 грн (включно) у межах одного договору, що посвідчується нотаріально	П. 7

Водночас розрахунки, які здійснюються за допомогою платіжної картки без зняття при цьому готівки (тобто платіжний термінал), вважаються безготівковими (ч. 3 ст. 341 ГКУ). Такі операції не належать до касових, а отже, «готівкові» обмеження на них не поширюються.

Кількість суб'єктів, з якими можна здійснювати готівкові розрахунки протягом дня, не обмежується. Інакше кажучи, сума «готівкових» обмежень встановлюється з кожним контрагентом окремо, а не сукупно за всіма за день. Це означає, що загальна сума денних готівкових розрахунків може перевищувати встановлені межі. Головне, щоб вона не перевищувала їх за кожною конкретною юридичною або фізичною особою.

Платежі понад встановлені граничні суми слід проводити виключно через банки або небанківські фінансові установи.

Порядок організації готівкових та безготівкових розрахунків включає, зокрема, організацію зберігання наявних коштів в касі підприємства, порядок встановлення ліміту каси, порядок оформлення касових документів, у тому числі видачу готівки під звіт, ведення касової книги, документальне оформлення та облік грошових коштів на рахунках у банку.

2.2. Первинний та аналітичний облік готівки в касі

Принципи формування первинного та поточного забезпечення обліку коштів базуються на загальних принципах ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Готівка, яка надходить в касу підприємства має бути оприбуткована в день її отримання в повній сумі. Тобто, на суму, що фактично надійшла до каси, виписують прибутковий касовий ордер (форма № КО-1), а потім на його підставі касир у день надходження готівки здійснює запис у касовій книзі. До самого ж касового ордера може бути додано документ, на підставі якого він складений. Грошові кошти, що надійшли до каси підприємства (з банку, у вигляді готівкової виручки від реалізації або в результаті повернення раніше виданої під звіт готівки), можуть бути видані на будь-які цілі без попереднього зарахування їх на поточний рахунок у банку.

Додаток 2
до Положення про ведення
касових операцій
у національній
валюті в Україні
(пункт 25 розділу III)

Типова форма № КО-1

ТОВ «Лагуна»
(найменування підприємства/установи/організації)

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України 21222324
ТОВ «Лагуна»
(найменування підприємства/установи/організації)

Прибутковий касовий ордер № 33
від «13» травня 2019 року

№ з/п	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума цифрами	Код цільового призначення	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	372	—	156,20	—	—

Прийнято від Кириленко Дениса Юрійовича

Підстава Повернення залишку коштів, виданих під звіт на господарські потреби

Сума Сто п'ятдесят шість
(словами) 20 грн 20 коп.

Додатки: —

Головний бухгалтер Веселова Веселова І. Д.
(підпис, прізвище, ініціали)

Одержав касир Омельченко Омельченко Б. Ю.
(підпис, прізвище, ініціали)

Л
і
н
і
я

Квитанція
до прибуткового касового ордера № 33
від «13» травня 2019 року

Прийнято від Кириленко Дениса Юрійовича

Підстава Повернення залишку коштів, виданих під звіт на господарські потреби

Сума Сто п'ятдесят шість
(словами) 20 грн 20 коп.

Печатка М. П.

Головний бухгалтер Веселова Веселова І. Д.
(підпис, прізвище, ініціали)

Касир Омельченко Омельченко Б. Ю.
(підпис, прізвище, ініціали)

Видача готівки з каси здійснюється за видатковим касовим ордером (форма № КО-2) або відомостями на видачу готівки. Обов'язковим є підпис одержувача на ВКО, у разі його відсутності підприємство може сплатити штраф.

При документальному оформленні касових операцій важливо розмежувати обов'язки між касиром та бухгалтером. В обов'язки бухгалтера, на якого покладена відповідальність за облік касових операцій, входять виписка й оформлення касових ордерів (абзац перший п.32 Положення №148). Після оформлення касового ордера бухгалтер передає його на підпис відповідним посадовим особам. Так, ПКО підписує головний бухгалтер. Що стосується ВКО, то, окрім головного бухгалтера, він має бути підписаний також керівником підприємства.

Бухгалтер до передачі касових ордерів у касу реєструє їх у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форма № КО-3)

Додаток 3
до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (пункт 26 розділу III)

Типова форма № КО-2

ТОВ «Лагуна»
(найменування підприємства/установи/організації)

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України
21222324

Видатковий касовий ордер
від «13» травня 2019 року

№ з/п	Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума	Код цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7
1	24	13.05.2019	372	—	3000,00	—

Видати Коваленку Денису Семеновичу
(прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава Витрати на відрядження

Сума Три тисячі грн 00 коп.
(словами)

Додаток: Наказ від 07.05.2019 р. № 31

Керівник Бих Бих А. А. Головний бухгалтер Веселова Веселова І. Д.
(підпис, прізвище, ініціали) (підпис, прізвище, ініціали)

Одержав Три тисячі грн 00 коп.
(словами)

«13» травня 2019 року Підпис одержувача Коваленко

За паспорт МН № 311544, виданий 20.02.2000 р. Жовтневим РВХМУ УМВС України в Харківській області
(найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир Омельченко Омельченко Б. Ю.
(підпис, прізвище, ініціали)

Додаток 4
до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (пункт 33 розділу III)

Типова форма № КО-3

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України _____
(найменування підприємства/установи/організації)

ЖУРНАЛ
реєстрації прибуткових і видаткових касових документів

20__ року

За цим зразком друкувати всі сторінки журналу.

Таблиця 1

№ з/п	Прибутковий/видатковий документ		Надійшло (витрачено) грошей		Примітки
	дата	номер	на заробітну плату, премії, стипендії	на відрядження та інші цілі	
1	2	3	4	5	6
1	Залишок на				
	Разом				X

Після отримання з бухгалтерії прибуткових та/або видаткових касових ордерів касир:

- перевіряє правильність їх складання і виписування;
- здійснює за ними безпосередньо операції приймання (видачі) готівки;
- відображає записи за касовими ордерами у касовій книзі.

Нумерація прибуткових і видаткових касових ордерів відбувається з початку кожного року з номера «1».

Слід зазначити, що ВКО і відомість на виплату готівки потребують ретельнішого контролю. Так, їх перед передачею в касу повинен підписувати не лише головний бухгалтер, а й керівник підприємства. Але, якщо до документа на видачу готівки додано заяви на видачу готівки, розрахунки тощо, на яких є дозвільний підпис керівника, його підпис на самому касовому ордері (відомості) не є обов'язковим.

Корінці ПКО, за якими готівка була отримана в касу, і ВКО, за якими була видана з каси, додають до звіту касира. Після обробки цього звіту прибуткові та видаткові касові ордери комплектують у хронологічному порядку, нумерують і формують у справі відповідно до номенклатури справ. Вони зберігаються відповідно до законодавства відповідальною особою.

Усі надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства відображають у касовій книзі (форма № КО-4), яка є регістром аналітичного обліку.

Приклад сторінки касової книги

Каса за «13» <u>травня</u> 2019 р.					Сторінка <u>12</u>				
Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток	Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
	Залишок на початок дня		83890,00	X					
ПКО № 31	Отримано з банку за чеком АЕ 3185634	311	500,00	—					
ПКО № 32	ФОП Резник В. І.	361	5600,00	—					
ПКО № 33	Кириленко Д. Ю.	372	156,20	—					
ВКО № 24	Коваленко Д. С.	372	—	3000,00					
ВКО № 25	Видано зарплату за відомістю № 9 від 07.05.2019	661	—	75690,00	Лінія відрізу	Разом за день		6256,20	89990,00
ВКО № 26	Здано до банку депоновану зарплату	311	—	5700,00		Залишок на кінець дня,		156,20	X
ВКО № 27	Здано до банку виручку	311	—	5600,00		у тому числі на зарплату		—	X
						Касир <u>Омельченко</u> (підпис)		—	X
			6256,20	89990,00		Залишок у касовій книзі перевірів і документи в кількості <u>три</u> (словами) прибуткових та <u>чотири</u> (словами) видаткових одержав. Бухгалтер <u>Веселова</u> (підпис)		—	X

Обов'язки контролю за правильним веденням касової книги покладаються на головного бухгалтера.

При оформленні касової книги необхідно враховувати такі вимоги Положення №148:

- Касова книга роздруковується у двох примірниках. Один примірник залишається в касовій книзі. Другий примірник є звітом касира, за яким касир звітує про рух грошових

коштів у касі. Тобто, при складанні електронного документа касової книги роздруковується вкладний аркуш касової книги і звіт касира.

- Записи в касовій книзі касир здійснює за операціями отримання або видачі готівки за кожним касовим ордером і відомістю на виплату готівки в день її надходження або видачі.
- За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі за цей день не здійснюються і листи касової книги не друкуються.
- В разі роздрукування вкладного аркуша касової книги наприкінці місяця повинна автоматично роздруковуватися загальна кількість аркушів касової книги за цей місяць, а в разі роздрукування наприкінці року – їх загальна кількість за рік.

Строк зберігання касових книг, як і інших касових документів, складає 3 роки (за умови завершення перевірки державними фіскальними органами з питань дотримання податкового законодавства). Послідовність дій бухгалтера і касира при оформленні операцій з готівкою наведено на рис. 1

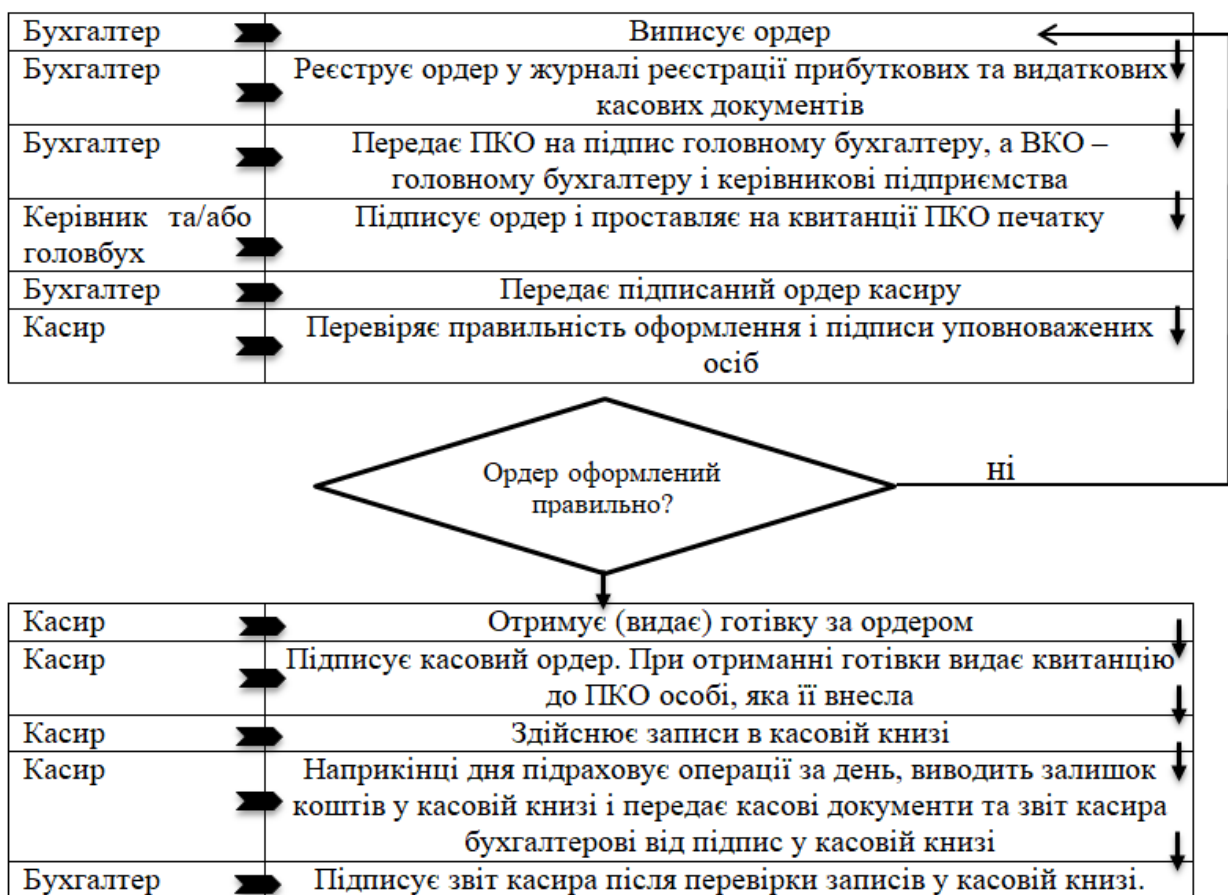


Рис.1. Схема документообігу при оформленні касових операцій

2.3. Синтетичний облік готівки в касі

Для синтетичного обліку касових операцій призначено активний рахунок 30 «Готівка». За дебетом рахунку відображають надходження грошових коштів в касу підприємства, за кредитом – їх виплату. Дебетове сальдо вказує на залишок готівки в касі підприємства на відповідну дату. При журнальній формі обліку за дебетом рахунку 30 «Готівка» ведуть відомість 1.1, а за кредитом – журнал 1, підсумки яких в кінці місяця переносять до Головної книги.

За дебетом субрах. 301 «Готівка в національній валюті» відображається залишок та надходження грошових коштів до каси підприємства, а за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства у національній валюті.

На субрах. 302 «Готівка в іноземній валюті» підприємства здійснюють операції з валютою у перерахунку на національну валюту України (за кожним видом валюти окремо).

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку готівкових коштів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Надійшла й оприбуткована до каси готівка з відповідних рахунків в банку	301, 302	311, 312
2	Надійшла до каси виручка від реалізації продукції	301	361
3	Погашена дебіторська заборгованість готівкою	301	377, 361, 65, 374
4	Надійшов до каси невикористаний залишок підзвітної суми	301	372
5	Засновники внесли до каси готівку в рахунок їх вкладів до Статутного капіталу підприємства	301	46
6	Надійшла до каси готівка від дочірніх підприємств	301	682
7	До каси повернуті лишки одержаної заробітної плати	301	66
8	Придбані й оприбутковані нематеріальні активи з оплатою з каси	631 12	301 631
9	Оплачено готівкою різні загальновиробничі і адміністративні витрати	91, 92	301
10	Витрати майбутніх періодів оплачені з каси	39	301
11	Сплачена працівникам підприємства заробітна плата	661	301
12	Відображена нестача готівки в касі внаслідок інвентаризації	375	301

Бухгалтерія після одержання звіту касира здійснює перевірку обґрунтованості всіх записів у звіті, проставляє кореспонденцію рахунків на кожному документі і заповнює Журнал № 1 за кредитом рахунка 30 «Готівка» і Відомість № 1 за дебетом цього рахунка, в яких реєструє одержані й видані кошти за цільовим призначенням.

Наприкінці місяця у Журналі № 1 і Відомості № 1 підраховують надходження й витрати готівки і визначають на 1-ше число наступного місяця залишок коштів у касі, який має бути тотожним такому ж показникові в Касовій книзі. Підсумкові дані цих реєстрів записують до Головної книги.

наказом керівника, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає Акт про результати інвентаризації наявних коштів. Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо.

У разі зміни матеріально відповідальних осіб акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальної особи, яка здала цінності, матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії).

Інвентаризація кас проводиться на кожному підприємстві в строки, що встановлені керівником, з покупорним перерахуванням усіх готівкових коштів і перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі.

У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід відповідного підприємства.

У разі виявлення порушень під час проведення контролю грошових коштів у касі необхідно отримати відповідні письмові пояснення у касира та головного бухгалтера підприємства. Також слід скласти Акт про результати інвентаризації наявних коштів (у 2-х, або у 3-х примірниках), у якому викладається зміст порушення з відповідним обґрунтуванням та рекомендаціями керівництву підприємства щодо усунення виявлених недоліків.

Додаток 7
до Положення про ведення касових операцій у національній
валюті в Україні
(пункт 46 розділу IV)

(найменування підприємства/установи/організації)

Акт N _____
про результати інвентаризації наявних коштів
"___" _____ 20__ року,
що зберігаються _____

Розписка

1. Цим актом засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, які здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

2. Матеріально відповідальна особа

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

3. На підставі наказу (розпорядження) від "___" _____ 20__ року N _____ проведена інвентаризація коштів станом на "___" _____ 20__ року.

4. Під час інвентаризації встановлено такий обсяг коштів:

_____ грн ___ коп.

_____ грн ___ коп.

_____ грн ___ коп.

_____ грн ___ коп.

5. Підсумок фактичної наявності _____ грн ___ коп.

(словами)

6. За обліковими даними _____ грн ___ коп.

7. Підсумки інвентаризації: надлишок _____,

нестача _____

Голова комісії

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії:

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

8. Підтверджую, що кошти, зазначені в акті, є на зберіганні під мою відповідальність. Усі наявні кошти комісією перевірено в моїй присутності. Претензій до інвентаризаційної комісії не маю.

9. Матеріально відповідальна особа _____
(підпис)

"___" _____ 20__ року.

10. Пояснення причин, унаслідок яких виникли надлишки або нестачі _____

11. Матеріально відповідальна особа _____

12. Рішення керівника установи/підприємства _____

"___" _____ 20__ року.

Акт складається з метою відображення результатів інвентаризації наявних коштів (готівки, цінних паперів), що зберігаються в касі установи/підприємства.

Нестача грошових коштів в касі, виявлена при інвентаризації, незалежно від причин виникнення, оформляється записом:

Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

К-т 301 «Готівка в національній валюті»

На вартість нестачі товарно-матеріальних цінностей, що підлягає відшкодуванню винними особами, в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

К-т 716 «Відшкодування раніше списаних активів»

Відшкодування збитку проводиться шляхом внесення готівки до каси винною особою:

Д-т 301 «Готівка в національній валюті»

К-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням
завданих збитків»

Або сума відшкодування збитку утримується із заробітної плати працівника:

Д-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

К-т 301 «Готівка в національній валюті»

2.5. Облік операцій з іншими грошовими коштами

Бухгалтерський облік інших грошових коштів здійснюють на активному рахунку 33 «Інші кошти», де ведеться узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), електронних грошей та про кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства.

Рахунок 33 «Інші кошти» має такі субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»

332 «Грошові документи в іноземній валюті»

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»

335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті»

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

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

Електронні гроші - одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

1. Облік грошових документів

Розглянемо випадки кореспондування рахунків при придбанні та видачі путівок працівникам підприємства. Придбати путівки підприємство може двома способами: прямо у постачальника або через підзвітну особу. У першому випадку буде складено такі проведення:

Дт 371 Кт 311 – перераховано аванс суб'єкту туристичної діяльності або закладу охорони здоров'я;

Дт 641 Кт 644 – відображено податковий кредит з ПДВ;

Дт 331 Кт 371 – одержано путівку від постачальника;

Дт 644 Кт 371 – закрито розрахунки з податкового кредиту.

В другому випадку складається наступна кореспонденція:

Дт 372 Кт 301 – видано кошти в підзвіт на придбання путівки;

Дт 331 Кт 372 – відображено надходження путівки через підзвітну особу;

Дт 641 Кт 372 – відображено податковий кредит з ПДВ.

При видачі путівок працівникам підприємства складають таку кореспонденцію:

Дт 377 Кт 719 – передано співробітнику путівку;
 Дт 949 Кт 331 – списано собівартість путівки;
 Дт 311 Кт 377 – одержано оплату від співробітника.
 Аналітичний облік грошових документів здійснюється за їх видами.

2. Облік коштів в дорозі

До грошових коштів у дорозі, які обліковуються на субрахунках 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” і 334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті” відносять виручку, одержану підприємством за послуги, виконані роботи або реалізовану готову продукцію, внесenu в касу банку або поштового відділення для зарахування на поточний рахунок, але які ще не зараховані за призначенням. Підставою для відображення сум в обліку є: при здаванні виручки – квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здавання виручки інкасаторам банку тощо.

Наприклад, Дт 333 Кт 372 – зарахована виручка від реалізації продукції готівкою через підзвітних осіб, яка здана в ощадний банк або касу поштових відділень на підставі квитанції банку.

Дт 333 Кт 301 – передані кошти інкасатору.

Дт 311 Кт 333 – зараховані кошти в дорозі на поточний рахунок.

При журнальній формі обліку операції на рахунку 33 «Інші кошти» обліковують у Журналі 1 та Відомості 1.3. По кожному рахунку в зазначених облікових регістрах передбачено окремі розділи. Записи здійснюють на підставі виписок банку та інших документів так само, як і на рахунку 31.

3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та інструменти безготівкових розрахунків

3.1. Порядок відкриття рахунку в банку

Для здійснення розрахунків та зберігання грошових коштів підприємства відкривають в уповноважених установах банків поточні рахунки. Порядок відкриття поточного рахунку визначений Інструкцією про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої Постановою правління НБУ від 12.11.2003р. № 492.

Поточний рахунок – це рахунок підприємства, відкритий в уповноваженій установі банку для зберігання готівки і проведення розрахункових операцій даного підприємства. Він відкривається в банку у відповідності з чинним законодавством.

Поточний валютний рахунок може бути відкритий: юридичним особам резидентам; фізичним особам підприємцям; представництвам юридичних осіб нерезидентів; дипломатичним, консульським, торгівельним підприємствам; іноземним інвесторам юридичним та фізичним особам; фізичним особам не підприємцям нерезидентам України.

Обслуговуючий банк – це банк, в якому відкрито поточний рахунок.

Підприємства можуть відкривати декілька поточних рахунків в різних установах банків, але зобов'язані повідомити про це податкові органи в триденний термін, а також виділити один основний з цих рахунків для сплати податків.

Для відкриття поточного рахунку згідно Інструкції про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої Постановою правління НБУ від 12.11.2003р. № 492 підприємство повинно подати до установи банку наступні документи:

1. Заява на відкриття рахунку, підписана керівником.
2. Копія виписки з Єдиного державного реєстру про держреєстрацію юридичної особи, завірену нотаріусом або виконкомом.
3. Копія установчого документа (статут, засновницький договір), завірена нотаріусом або органом, що його видав.
4. Копія довідки про внесення юридичної особи до ЄДРПОУ, завірена нотаріусом, робітником банку або органом, що її видав.

5. Копія довідки про взяття на облік у податковій, завірена податковою, нотаріусом або робітником банку.

6. Картка зі зразками підписів осіб, що будуть мати право підписувати платіжні документи та відтиском печатки підприємства, завірена нотаріусом.

Підприємства мають право відкривати як поточні рахунки в національній та іноземній валюті. Поточний рахунок в іноземній валюті відкривають підприємства для здійснення розрахунків у безготівковій формі для забезпечення розрахунків з борговими зобов'язаннями та кредитами в іноземній валюті.



Рис.4. Схема відкриття поточного рахунку в банку

Документи на відкриття банківського рахунку підприємств особисто представляють банк особи, які мають право першого та другого підписів.

Банки відкривають поточні рахунки суб'єктам підприємницької діяльності протягом 10 календарних днів після отримання банком повного пакету документів на відкриття рахунків.

Про відкриття рахунку підприємство повинно повідомити органи податкової інспекції та установу банку в якій ще відкриті рахунки підприємства (на протязі 3 робочих днів). У випадку відкриття поточного чи депозитного рахунку суб'єкта підприємницької діяльності до отримання банками від суб'єкта підприємницької діяльності повідомлення про відкриття (закриття) рахунку з відміткою про взяття рахунку на облік податковим органом, операції по даному рахунку здійснюються тільки по зарахуванню засобів.

Датою початку видаткових операцій за рахунком підприємства в банку є дата реєстрації отримання банком зазначеного повідомлення. Повідомлення зберігається в справі з юридичного оформлення рахунку.

3.2. Документальне оформлення операцій на рахунках в банках

Порядок проведення операцій на рахунках в банку регулюються Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затв. Постановою НБУ № 22 від 21.01.2004 р. Інструкція встановлює загальні правила, види і стандарти розрахунків юридичних і фізичних осіб та банків у грошовій одиниці України на території України, що здійснюються за участю банків.

На поточному рахунку можуть проводитись операції з готівкою та безготівкові розрахунки.

Безготівкові розрахунки - 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 в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді

Безготівкові розрахунки на рахунку в банку здійснюються за такими формами розрахункових документів:

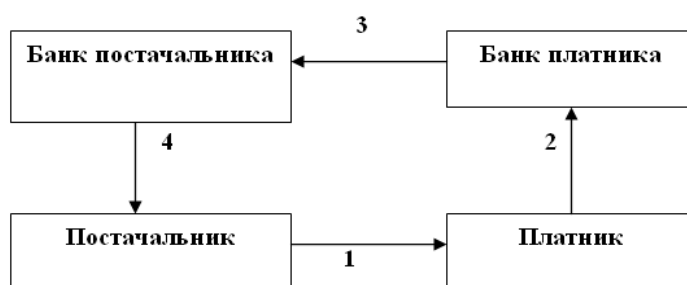
- платіжне доручення;
- платіжна вимога-доручення

- платіжна вимога;
- розрахунковий чек;
- акредитив.

Платіжне доручення - розрахунковий документ який є письмово оформленим дорученням клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунку.

Розрахунки платіжним дорученням - одна з найпоширеніших форм безготівкових розрахунків у господарському обороті України. Позитивною рисою розрахунків із застосуванням платіжних доручень є їхній універсальний характер. Доручення широко застосовується в розрахунках за різними платежами.

Технологія розрахунків платіжними дорученнями полягає в тому що банк платника списує зазначену у дорученні суму з рахунка платника і зараховує її на рахунок постачальника (рис.5).

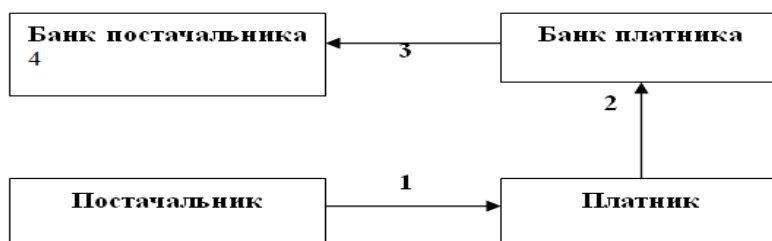


1. Відвантаження продукції та отримання товару і рахунка – фактури на оплату покупцем.
2. Виписка платіжного доручення і передача до банку.
3. Банк платника надсилає документи про перерахування коштів на рахунок постачальника.
4. Банк постачальника зараховує відповідну грошову суму на рахунок постачальника і повідомляє його випискою з рахунка.

Рис.5. Механізм розрахунків платіжними дорученнями

Платіжне доручення широко використовується для здійснення розрахунків з бюджетом, органами соціального страхування і для здійснення попередньої оплати.

Платіжна вимога-доручення – це документ, який складається з двох частин: верхня – вимога; нижня – доручення. Верхня заповнюється постачальником, а нижня даним підприємством. Розпорядження про примусове списання (стягнення) коштів стягувач оформляє на бланку платіжної вимоги згідно з вимогами до заповнення реквізитів розрахункових документів, що викладені у певному розділі і не менше ніж у трьох примірниках (рис. 6).

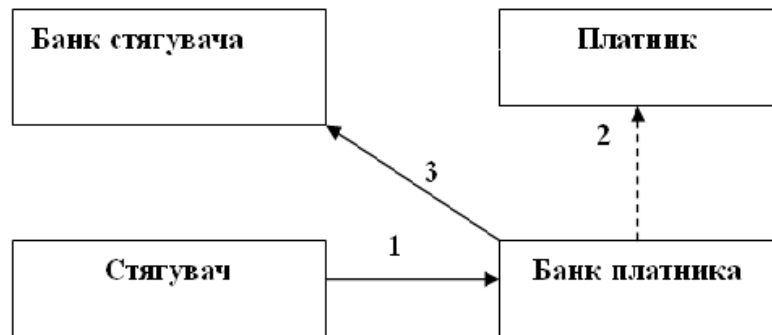


1. Постачальник відвантажує продукцію, виписує вимогу-доручення і разом із товарно-транспортними документами, які передбачені угодою, надсилає платникові.
2. Платник, отримавши платіжну вимогу-доручення та інші документи, при згоді оплатити її заповнює нижню частину вимоги-доручення і здає її в обслуговуючий банк.
3. Банк платника перераховує кошти в банк постачальника.
4. Банк постачальника проводить зарахування коштів та рахунок свого клієнта у день їх надходження.

Рис. 6. Механізм розрахунків платіжними вимогами-дорученнями

Платіжна вимога про примусове списання коштів на підставі виконавчого документа оформляється та подається державним виконавцем, а на списання податкового боргу за

рішенням податкового органу – податковим органом, на підставі визнаної претензії – підприємством-кредитором, при договірному списанні – отримувачем коштів (рис.7).

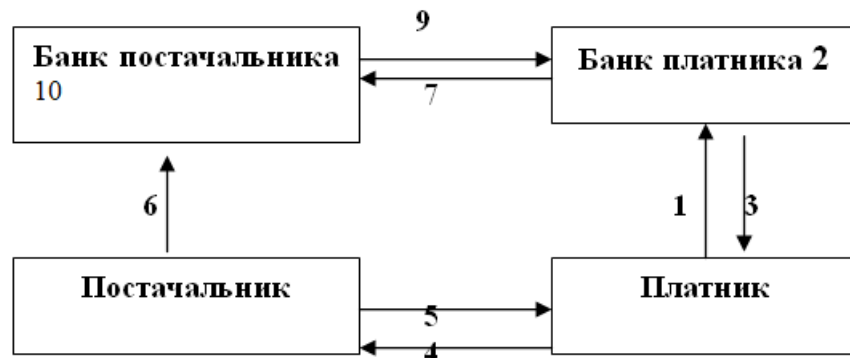


1. Стягувач виписує платіжну вимогу і надсилає банку платника.
2. Банк платника повідомляє власника рахунку про одержання платіжної вимоги
3. Банк платника проводить перерахування коштів з рахунку свого клієнта

Рис.7. Механізм розрахунків платіжними вимогами

Платіжну вимогу на примусове списання (стягнення) коштів на підставі виконавчого документу приймає від стягувача безпосередньо керівник банку або уповноважена ним особа.

Розрахунковий чек - розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів (рис.8).



1. Платник подає до банку-емітента заяву для отримання чекової книжки, а також платіжне доручення на депонування коштів.
2. Банк-емітент депонує кошти на окремому аналітичному рахунку "Розрахунки чеками".
3. Платник на основі заяви отримує в своєму банку чекову книжку.
4. Платник, одержавши рахунок постачальника, виписує і передає постачальникові чек.
5. Постачальник відвантажує покупцеві товар.
6. Постачальник здає в обслуговуючий банк чек.
7. Банк чекотримача, перевіривши правильність складання реєстру і реквізитів чека та своєчасність пред'явлення його до оплати, приймає чек із реєстром та разом із другим і третім примірниками реєстру, інкасує чек до банку-емітента.
8. Банк-емітент списує суму за чеком з рахунку покупця.
9. Банк-емітент перераховує кошти на рахунок чекотримача.
10. Банк постачальника зараховує суму, вказану в чеку, на рахунок постачальника.

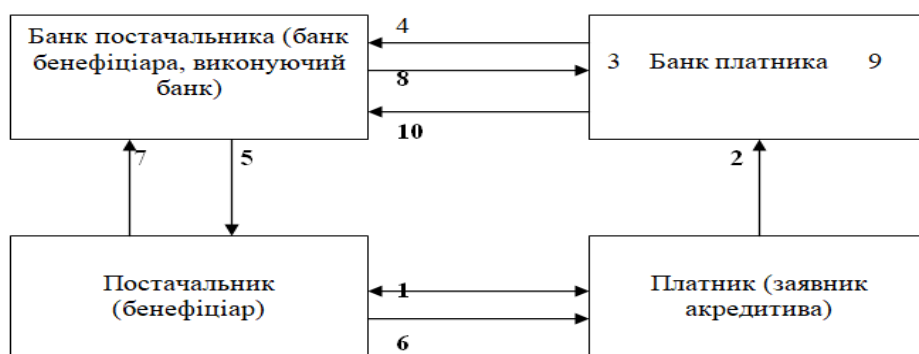
Рис. 8. Механізм розрахунків чеками

Акредитив – це договір, що містить зобов'язання банку, за яким цей банк, за дорученням клієнта зобов'язаний виконати платіж на користь постачальника у певній сумі (рис. 9).

При розрахунках акредитивами виникають економічні відносини між чотирма суб'єктами:

- заявник акредитива – платник, який звернувся до банку, що його обслуговує, для відкриття акредитива;

- банк-емітент – банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнтові;
- бенефіціар – юридична особа, на користь якої виставлений акредитив;
- виконуючий банк – банк бенефіціара або інший банк, що за дорученням банку-емітента виконує акредитив.



1. Між постачальниками і платником укладається договір.
2. Платник подає банку-емітенту заяву для відкриття акредитиву.
3. Банк-емітент на підставі заяви перераховує кошти з рахунка платника на аналітичний рахунок «Розрахунки акредитивами».
4. Банк-емітент повідомляє банк бенефіціара про відкриття акредитива.
5. Банк бенефіціара повідомляє його про відкриття й умови акредитива.
6. Бенефіціар відвантажує платнику товар, виконує роботи або послуги.
7. Бенефіціар подає необхідні документи, передбачені умовами акредитива, в обслуговуючий банк.
8. Банк бенефіціара надсилає спецв'язком реєстр документів разом з іншими документами за акредитивом до банку-емітенту.
9. Банк-емітент після перевірки виконання всіх умов акредитива на підставі реєстру документів списує кошти з аналітичного рахунка.
10. Банк-емітент перераховує кошти на рахунок бенефіціара.

Рис.

9. Схема розрахунків акредитивами

З рахунку в банку можна одержати готівку для виплати заробітної плати, на відрядження тощо, а також внести готівку на рахунок. Такі операції оформлюються наступними документами:

- грошовий чек;
- заява на переказ готівки.

Грошовий чек – це спеціальний грошовий документ певної форми, який містить розпорядження банку видати певну суму з поточного рахунку особи, яка підписала чек. Отримання грошей з банку здійснюється через касира по грошовому чеку. Для одержання банком чекової книжки необхідно заповнити заяву. Вона повинна бути завірена печаткою і підписом керівника підприємства. За цією заявою касир отримує чекову книжку на 25-50 чеків, зберігає її в касі, виправлення в чеку не допускаються. На корінцях чека вказується прізвище касира, який отримує гроші в банку.

Заява на переказ готівки складається для внесення готівки на рахунок в банку. Заява на переказ готівки в банк складається з 2-х частин:

- перша частина – заява - залишається в банку;
- друга частина - квитанція - передається підприємству.

При оформленні банківських документів не допускається ніяких виправлень, підчисток, помарок. Дані документи дійсні лише за наявності двох підписів і відтиску печатки.

2.3. Аналітичний та синтетичний облік операцій на рахунках в банках

Банк реєструє всі проведені операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку у спеціальній виписці з особового рахунку.

Виписка банку – це дублікат записів на особовому рахунку підприємства. До виписки банку обов'язково прикладаються виправдні документи на проведені операції. Основні реквізити виписки:

- назва підприємства;
- номер рахунку;

- дата здійснення операції;
- дата попередньої виписки;
- вхідний залишок;
- суми зарахованих коштів, або перерахованих у розрізі платників або одержувачів із вказівкою їх назв та номерів рахунків і кодів банку;
- залишок коштів на кінець дня.

При надходженні виписки банку бухгалтер повинен її опрацювати:

1) виписка нумерується, перевіряється наявність виправдовуючих документів на списання та зарахування коштів, а також відповідність сум у виписці сумам у прикладених документах;

2) записи в виписці контируються. Оскільки виписка банку є документом банку, зарахування коштів на поточний рахунок у виписці буде відображатися по кредиту, а списання - по дебету (тому що для банку рахунок підприємства є пасивним).

Виписка з особового рахунку - реєстр аналітичного обліку, вона є підставою для записів господарських операцій на синтетичних рахунках.

Для бухгалтерського обліку операцій на рахунку в банку призначений активний рахунок 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунку відображається зарахування коштів, за кредитом – списання (перерахування) коштів з рахунку. Дебетове сальдо рахунку показує залишок грошей на рахунку на певну дату, воно повинно співпадати із залишком у виписці банку на цю дату.

При ручному веденні бухгалтерського обліку регістрами синтетичного обліку за рахунком 31 «Рахунки в банках» є журнал № 1 і відомість 1.2.

Далі наведена кореспонденція рахунків за рахунком 31 «Рахунки в банках».

Надходження грошових коштів від покупців відображається наступною проводкою:

Дт 31 «Рахунки в банках»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Надходження грошей на рахунок в банку у вигляді передоплати відображається у виписці банку і на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином:

Дт 31 «Рахунки в банках»

Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними»

Внесення готівки з каси на рахунок в банку оформлюється заявкою на переказ готівки, що в бухгалтерському обліку відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 31 «Рахунки в банку»

Кт 30 «Готівка»

Одержаний на рахунок в банку короткостроковий кредит:

Дт 31 «Рахунки в банку»

Кт 60 «Короткострокові позики»

Перерахування коштів на виплату заробітної плати працівникам з поточного рахунку в банку на спеціальний рахунок в банку для подальшого зарахування на карткові рахунки має наступний вигляд:

Дт 313 «Інші рахунки в банках в національній валюті»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Виплата заробітної плати працівникам з рахунку в банку відображається після зарахування коштів на карткові рахунки працівників підприємства і відображається у виписці банку, що є підставою для запису на рахунках бухгалтерського обліку:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Кт 313 «Інші рахунки в банках в національній валюті»

Повернення кредиту банку здійснюється на підставі платіжного доручення. Після сплати кредиту на рахунок банку-позичальника ця операція відображається наступним записом:

Дт 60 «Короткострокові позики»

Кт 31 «Рахунки в банках»

Оплата заборгованості постачальникам з рахунку в банку відображається наступною проводкою:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Кт 31 «Рахунки в банках»

Перерахування податків до бюджету відображається записом:

Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами»

Кт 31 «Рахунки в банках»

Розрахунки за відсотками по кредиту, комунальні послуги, послуги зв'язку, реклами тощо відображаються на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями»:

Дт 685 «Розрахунки за іншими операціями»

Кт 31 «Рахунки в банках»

Також, з рахунку в банку одержують готівку в касу на господарські потреби, виплату заробітної плати тощо:

Дт 30 «Готівка»

Кт 31 «Рахунки в банках»

Таблиця 3

Типова кореспонденція рахунків операцій на поточному рахунку
в національній валюті

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Надійшла від покупців виручка від реалізації продукції, робіт, послуг	311	361
2	Внесена з каси на рахунки в банках готівка	311	301, 302
3	Переховані постачальниками різні суми у зв'язку з перерахунками	311	631
4	Повернено раніше виданий аванс	311	371
5	Надійшли суми за висунуті претензії	311	374
6	Повернуті на рахунки в банках перерахунки сум фінансовими органами	311	641
7	Надійшли суми від окремих осіб в погашення заборгованості по відшкодуванню завданого збитку	311	375
8	Суми вкладів, що надійшли від засновників, які раніше підписалися на акції	311	46
9	Одержано довгострокову та короткострокову позику банку	311	501,601
10	Оплачені різні витрати по капітальним вкладенням	15	311
11	Оплачено за розрахункове касове обслуговування	92	311
12	Готівка, що надійшли до каси з банку	301	311
13	Погашена заборгованість перед постачальниками і підрядниками	631	311
14	Помилково списані банком суми	374	311
15	Перераховані платежі до бюджету	641	311
16	Погашення заборгованості з відрахування органам соціального страхування	652	311
17	Перерахування авансу підзвітним особам	372	311
18	Сплачені пені, штрафи, неустойки	948	311
19	Погашена заборгованість з короткострокової та довгострокової позики банку	501, 601	311

4. Облік руху грошових коштів на валютних рахунках

Облік операцій з використанням іноземної валюти регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової

звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. У П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» вживаються такі терміни:

Валюта звітності - грошова одиниця України.

Валютний курс - установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності.

Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

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 їх еквівалентів.

Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Одним з принципів бухгалтерського обліку є принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (гривнах та копійках).

Тому, грошові кошти в іноземній валюті і операції з ними слід обліковувати у гривнях та копійках, шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ на відповідну дату.

Але, для контролю за реальним рухом грошових коштів та за розрахунками в іноземній валюті грошові кошти та розрахунки в іноземній валюті повинні відображатись і в іноземній валюті. Тому, на підприємствах ведуть або 2 комплекти облікових реєстрів (в гривнях та інвалюті), або записують суми операцій в одному реєстрі у вигляді дробу (в чисельнику іноземна валюта, а в знаменнику її еквівалент в гривнях).

Перерахунок коштів та операцій в іноземній валюті здійснюється на різні дати:

- здійснення господарської операції (у межах її обсягу) за курсом НБУ на дату здійснення операції;
- балансу.

Оскільки валютний курс НБУ може змінюватись, то при перерахунку однакової кількості одиниць інвалюти на різні дати може виникати курсова різниця (різниця між оцінками однакової кількості одиниць інвалюти при різних валютних курсах).

Курсові різниці можуть бути позитивними чи негативними. Позитивні різниці списуються на доходи підприємства, а саме за кредитом рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», а негативні курсові різниці списуються на витрати підприємства в дебет рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» або 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Для здійснення розрахунків та зберігання грошових коштів підприємства, у тому числі в іноземній валюті, відкривають в уповноважених установах банків поточні рахунки. Поточні рахунки в іноземній валюті відкривають підприємства усіх видів та форм власності у разі необхідності для проведення розрахунків в іноземній валюті. Суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків в національній та іноземній валюті за своїм вибором і згодою банків.

Порядок відкриття рахунку в іноземній валюті визначений Інструкцією про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої Постановою правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492. Перелік документів для відкриття поточного рахунку в іноземній валюті та порядок його відкриття ідентичні при відкритті рахунку в національній валюті.

При проведенні розрахунків в безготівковій формі через поточний рахунок в іноземній валюті підприємства використовують ті ж самі первинні документи що й при операціях на поточному рахунку в національній валюті. Також, банк щоденно видає власнику рахунку в іноземній валюті виписку з особового рахунку.

Для бухгалтерського обліку операції на рахунку в банку в іноземній валюті призначений активний рахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» За дебетом цього

рахунку відображають зарахування коштів, за кредитом – перерахування коштів. Дебетове сальдо показує залишок іноземної валюти на рахунку на певну дату, воно повинно співпадати із залишком у виписці банку на цю дату.

Перед оформленням в бухгалтерському обліку операцій з купівлі-продажу інвалюти зверніть увагу на наступне: «курсова різниця» – це різниця між двома курсами НБУ. Для обліку курсових різниць використовуються рахунки 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Курсові різниці визначаються за правилами п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» на дату балансу та на дату здійснення операції. Залишок інвалюти на дату придбання та дату балансу має бути оцінений саме за курсом НБУ; різниця між курсом НБУ та курсом обслуговуючого банку – це не курсова різниця з точки зору П(С)БО 21. Інколи цю суму називають «сумова різниця», але такого терміну в П(С)БО немає. Ця різниця призводить до прибутку/збитку від купівлі-продажу валюти та відображається на рахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» або 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти». Наприклад, купівля інвалюти зазвичай призводить до збитку, так як курс придбання вищий за курс НБУ, а продаж інвалюти – до прибутку, так як курс продажу зазвичай теж вищий за курс НБУ.

Валютні обмеження наступні: протягом 365 календарних днів мають завершуватися розрахунки у валюті за ЗЕД-контрактом (п. 21 Положення № 5, пп. “2” ст. 12 Закону № 2473 «Про валюту і валютні операції»). Це проміжок часу між датою оформлення митної декларації та датою здійснення платежу, тобто між постачанням та остаточним розрахунком за товари, роботи, послуги. Валютний контроль діє й на попередню оплату, тобто проміжок часу між авансом та отриманням товару, роботи, послуги.

Відсутній обов’язковий продаж інвалюти у експортерів – його скасовано з 20 травня 2019 р. постановою НБУ від 06.02.2019 р. № 35. Однак, попри цю відміну виручка все одно банками спочатку зараховується на розподільчий рахунок. Однак, по валютному контролю є винятки: операції до 400 тис. грн, які взагалі не підпадають під валютний контроль по розрахункам (пп. “1” п. 22, а також пп. “7” п. 2 Положення № 5 «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» від 02.01.2019 № 5); в особливих ситуаціях, наприклад імпорту-експорту без фактичного ввезення-вивезення продукції, коли валютний контроль банком припиняється після продажу такої продукції нерезиденту за кордоном (пп. “5” п. 9 Інструкції № 7 «Про затвердження Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів» від 02.01.2019 № 7). Увага: 400 тис. грн – це не тільки вартісне обмеження валютного контролю, але й вартісна межа фінмоніторингу 2020.

Також слід звернути увагу ще на інші нюанси:

- не можна розраховуватися готівковою інвалютою. Валюту суб’єкту підприємству можна придбати тільки через банк, а розрахунки нею здійснювати лише через банківські рахунки (п. 16 Положення № 5); необхідно підтвердити для банку мету придбання інвалюти. Виняток – це суми до 400 тис. грн (див. абз. 3 п. 4, а також пп. “7” п. 2 Положення № 5). Дана цифра (400 тис. грн) взята з ч. 1 ст. 20 Закону від 06.12.2019 р. № 361 (це поріг фінмоніторингу). Обійти дане обмеження шляхом дроблення суми на декілька операцій може не вийти, так як банки мають таку ситуацію теж моніторити; куплену іноземну валюту треба використати на заявлені цілі протягом 10 робочих днів (п. 44 Положення № 5); іноземну валюту можна використати лише порозрахункам за ЗЕД-контрактами.

- розраховуватися іноземною валютою на території України, як і раніше, заборонено; для купівлі/продажу валюти банку треба подати заяву у довільній формі (п. 10 Положення № 5) або ще й доручення. Порядок купівлі-продажу й його документальне оформлення регулюється обслуговуючим банком, тому зверніться за консультацією до банку, який буде проводити валютні операції, так як можуть бути ще й додаткові документи щодо фінмоніторингу; для оформлення розрахунку інвалютою використовується платіжне доручення в інвалюті з Положення НБУ від 28.07.2008 р. № 216; знімати валюту через

банкомат на території України не можна (п. 17 Положення № 5); продаж валюти банк має здійснити за дорученням клієнта протягом 5 банківських робочих днів (п. 52 Положення № 5) для валют 1 групи класифікатора валют (долар, євро, валюти країн ЄС, фунт стерлінгів, швейцарський франк та деякі ін.).

ТЕМА 3. Облік короткострокових та довгострокових фінансових інвестицій

План лекційного заняття

1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій.
2. Облік поточних фінансових інвестицій.
3. Оцінка фінансових інвестицій.
4. Облік довгострокових фінансових інвестицій.

1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій

Для ефективного використання тимчасово вільних активів підприємства здійснюють фінансові інвестиції.

Основні принципи оцінки та відображення в обліку і звітності фінансових інвестицій визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 16 квітня 2000 р. № 91, та П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559.

Визначення фінансових інвестицій наведено у П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», згідно якого фінансові інвестиції - активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансові інвестиції визначаються як активи, які утримуються підприємством з метою:

одержання доходів у вигляді дивідендів або відсотків від їх володіння;
набуття вигідних відносин з іншими підприємствами, установами, організаціями або контролю над їх діяльністю;

майбутньої вигоди від зростання вартості здійснених інвестицій.

Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може:

- отримувати дохід;
- набуття впливу і контролю над об'єктом інвестування;
- мати інші вигоди.

Дохід від інвестицій — це отримання процентів або дивідендів.

Вплив здійснюється з метою отримання нематеріальних вигід — доступ до технології або гудвілу, якими володіє підприємство-об'єкт інвестування, вплив на його фінансову, комерційну та господарську діяльність. Об'єкт інвестування може також володіти стратегічними запасами сировини, необхідної інвестору, або знаходитися в інвестиційно привабливому економічному середовищі та т. ін.

До інших вигід можна віднести здійснення інвестицій з метою отримання майбутніх вигід, як, наприклад, зростання вартості акцій.

Залежно від терміну, протягом якого підприємство очікує володіти фінансовими інвестиціями, вони поділяються на:

- поточні;
- довгострокові.

Поточними є інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати не більше ніж протягом дванадцяти місяців з дати придбання або протягом операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну.

Довгостроковими є фінансові інвестиції, які утримуються протягом терміну, який перевищує 12 місяців або операційний цикл.

Залежно від виду взаємовідносин між інвестором та об'єктом інвестування вони поділяються на:

- інвестиції, що засвідчують відносини позики;
- інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні підприємства, установи, організації.

Інвестиції, які засвідчують відносини позики, придбаваються підприємством із метою отримання процентів від надання в тимчасове користування вільних активів. Документами, які засвідчують факт здійснення таких інвестицій, є облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати.

Інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні іншого підприємства, установи чи організації здійснюються як з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого суб'єкта господарювання у вигляді дивідендів, так і для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим об'єктом. Документами для підтвердження факту володіння часткою майна є акції, приватизаційні папери.

Тобто, документальним підтвердженням здійснення фінансових інвестицій є цінні папери.

Згідно Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» цінним папером є документ установленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право, визначає взаємовідносини емітента цінного папера (особи, яка видала цінний папір) і особи, що має права на цінний папір, та передбачає виконання зобов'язань за таким цінним папером, а також можливість передачі прав на цінний папір та прав за цінним папером іншим особам.

Нижче наведені види цінних паперів та їх характеристика згідно Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», які підтверджують факт здійснення фінансових інвестицій підприємством (табл. 1).

Таблиця 1

Види цінних паперів

Вид документу	Визначення
Акція	Іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України та законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств.
Облігація	Цінний папір, що посвідчує внесення його першим власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений проспектом емісії строк та виплатити дохід за облігацією, якщо інше не передбачено проспектом емісії.
Ощадний сертифікат	Ощадний (депозитний) сертифікат - цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання зі спливом встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав. Ощадний (депозитний) сертифікат є неемісійним цінним папером, що видається на певний строк (під відсотки, передбачені умовами його видачі).
Інвестиційний сертифікат	Цінний папір, який розміщується інвестиційним фондом, інвестиційною компанією, компанією з управління активами пайового інвестиційного фонду та посвідчує право власності інвестора на

	частку в інвестиційному фонді, взаємному фонді інвестиційної компанії та пайовому інвестиційному фонді.
--	---

Цінні папери за формою існування поділяються на бездокументарні цінні папери та документарні цінні папери.

Бездокументарним цінним папером є обліковий запис на рахунку в цінних паперах у системі депозитарного обліку цінних паперів.

Документарним цінним папером є паперовий або електронний документ, оформлений у визначеній законодавством формі, що містить найменування виду цінного папера, а також визначені законодавством реквізити.

Оскільки фінансові інвестиції є активом, їх оцінка повинна бути достовірно визначена. Порядок оцінки залежить від дати проведення оцінки та змісту господарської операції.

2. Облік поточних фінансових інвестицій

Для обліку операцій з поточними фінансовими інвестиціями Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, передбачено рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», який має субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». З кредиту цього рахунку собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення. Поточні фінансові інвестиції в більшості випадки здійснюються з метою одержання доходу у вигляді відсотків та їх подальшого продажу.

Інвестиції, які утримуються для перепродажу, повинні бути переоцінені на дату балансу за кожною інвестицією окремо, виходячи з їхньої справедливої вартості.

У разі зростання справедливої вартості інвестиції на звітну дату — дооцінка відображається за кредитом рахунка 746 «Інші доходи». Результат зниження справедливої вартості інвестиції — уцінка — відноситься в дебет рахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

Нарахування доходу по інвестиціях у відсотках відображається за кредитом рахунку 732 «Відсотки одержані» в кореспонденції з дебетом рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Одержання доходів від реалізації фінансових інвестицій відображається за кредитом рахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій». Списання собівартості реалізованих фінансових інвестицій здійснюється в дебет рахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій».

Регістром синтетичного обліку поточних фінансових інвестицій є журнал № 4, до якого складається відомість 4.1.

3. Оцінка фінансових інвестицій

На дату проведення фінансових інвестицій, тобто придбання цінних паперів, що підтверджують їх проведення, фінансові інвестиції оцінюються за первісною вартістю. Первісною вартістю фінансових інвестицій є їх собівартість.

Формування собівартості фінансової інвестиції залежить від джерела її надходження, а саме:

- придбання за грошові кошти;
- обмін на цінні папери власної емісії;
- обмін на інші активи.

Собівартість фінансової інвестиції, придбаних за грошові кошти, складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства оцінюються та обліковуються за методом участі в капіталі, за умови, якщо вони були здійснені на термін більше 12 місяців, тобто це довгострокові фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства.

Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Спільна діяльність може проводитися із створенням юридичної особи та без створення юридичної особи.

Спільна діяльність із створенням юридичної особи передбачає здійснення фінансових інвестицій учасниками такої діяльності. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними.

Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестав здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність.

Спільна діяльність без створення юридичної особи не передбачає здійснення фінансових інвестицій. Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Фінансові інвестиції (окрім тих, які утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) відображаються на дату балансу за справедливою вартістю.

Цей метод обліку фінансових інвестицій є найпростішим і застосовується передусім до поточних фінансових інвестицій та інших вкладень, справедливу вартість яких можна достовірно визначити на основі аналізу операцій з купівлі-продажу відповідних інвестицій на ринку. Справедливою вартістю цінних паперів є їх поточна ринкова вартість на фондовому ринку, а за її відсутності — експертна оцінка. Підтвердженням справедливої вартості цінних паперів може бути виписка про їх ціну за результатами торгів на біржі. Для визначення справедливої вартості може бути також використана інформація щодо котирування активів, які є предметом інвестування.

У разі, якщо справедлива вартість фінансових інвестицій на дату складання звітності перевищує їх балансову вартість, то сума збільшення відображається у складі інших фінансових доходів із відповідною переоцінкою балансової вартості інвестицій. Якщо ж справедлива вартість є меншою за балансову, то відбувається уцінка фінансових інвестицій з відображенням відповідних витрат за статтею «інші витрати» звіту про фінансові результати.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

4. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, передбачено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, установ і організацій облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, і має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». З кредиту ж цих рахунків собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення.

Інвестиції, які утримуються інвестором до повного їх погашення, обліковуються на рахунку 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам». По інвестиціях, які утримуються інвестором до повного їх погашення, наприкінці кожного звітного періоду на суму амортизації премії зменшується балансова вартість фінансової інвестиції та відображається за дебетом рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Сума амортизації дисконту збільшує балансову вартість інвестиції та записується за кредитом рахунку 746 «Інші доходи».

Нарахування доходу по інвестиціях у відсотках відображається за кредитом рахунку 732 «Відсотки одержані» в кореспонденції з дебетом рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні об'єкта інвестування ведеться на рахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі». Проте в подальшому, балансова вартість інвестицій повинна бути:

- зменшена на суму одержаних дивідендів пропорційно своєї частки;
- збільшена або зменшена на суму прибутку (або зменшена на суму збитку) одержаного об'єктом інвестування пропорційно своєї частки;
- збільшена або зменшена на суму будь-яких інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування пропорційно своєї частки.

Якщо за результатами діяльності асоційованого, дочірнього або спільного підприємства отримано прибутки, то частка інвестора у прибутках такого підприємства відображається за кредитом рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», а якщо збитки — то за дебетом рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Будь-яке збільшення власного капіталу асоційованого, дочірнього або спільного підприємства відповідно до частки інвестора відображається також за кредитом рахунку зменшення 72 «Дохід від участі в капіталі», а зменшення — за дебетом рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Отримані від асоційованого, дочірнього або спільного підприємства дивіденди обліковуються за дебетом рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і кредитом 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Регістром синтетичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є журнал № 4, до якого складається відомість 4.1.

Придбання інвестицій на відносинах позики, які будуть утримуватися до їх погашення, свідчать про те, що інвестор не має ані наміру, ані можливості продавати їх до

закінчення встановленого терміну їхньої дії. Такі інвестиції здійснюються, як правило, шляхом придбання цінних паперів — облігацій та ощадних сертифікатів банку.

Після закінчення терміну обігу інвестору буде повернута номінальна вартість придбаного цінного папера. Але проценти або дохід виплачується в обумовлений в документі термін.

Підприємство може придбавати фінансові інвестиції за собівартістю, яка нижче їхньої номінальної вартості, з дисконтом, або вище — з премією.

Дисконт - це сума перевищення номінальної вартості цінних паперів над їх вартістю під час первісного визнання без урахування нарахованих на час придбання процентів, якщо така вартість нижча, ніж номінальна вартість.

Премія - це сума перевищення вартості цінних паперів під час їх первісного визнання без урахування нарахованих (накопичених) на час придбання процентів над їх номінальною вартістю.

У Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок» наведено лише визначення дисконтних облігацій, згідно якого це облігації, що розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця між ціною придбання та номінальною вартістю облігації, яка виплачується власнику облігації під час її погашення становить дохід (дисконт) за облігацією.

В будь-якому випадку різниця між номінальною вартістю та вартістю придбання амортизується протягом періоду з дати придбання інвестиції до дати її погашення за методом ефективної ставки відсотка, відповідно до складеного графіка амортизації премії або дисконту.

Наприкінці кожного звітного періоду на суму амортизації премії зменшується балансова вартість фінансової інвестиції, а сума амортизації дисконту збільшує балансову вартість інвестиції. У результаті вартість інвестиції на дату погашення відповідає її номінальній вартості. А в балансі інвестиції відображаються за амортизованою собівартістю.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Тобто, оцінка фінансових інвестицій на дату балансу, які здійснюються з метою відносин позики та утримуються на підприємстві до їх погашення, здійснюється за методом ефективної ставки відсотка.

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.

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.

Проценти визнаються доходами у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування активами.

Суть методу ефективної ставки відсотка полягає в тому, що премія та дисконт амортизуються таким чином, щоб в результаті отримати постійну ставку доходності облігацій відносно їх балансової вартості на початок будь-якого року.

Інвестиції, які засвідчують право власності, набуваються з метою:

- безпосереднього одержання доходу у вигляді дивідендів
- для створення бажаних відносин з об'єктом інвестування

Інвестор може здійснювати інвестиції також і з метою отримання спільного результату (вести спільну діяльність) або характер здійсненої інвестиції свідчить про те, що об'єкт інвестування перебуває під суттєвим впливом інвестора.

Підприємства, установи та організації, на які інвестор може здійснювати значний вплив або контролювати їх діяльність, називають асоційованими, дочірніми, спільними.

Відносини між ними обумовлюють можливість однієї сторони (інвестора) контролювати або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншої (об'єкта інвестування) і вони, таким чином, стають пов'язаними сторонами.

Свідченням наявності суттєвого впливу є: представництво в раді директорів або аналогічного керівного органу, участь у прийнятті рішень, взаємообмін персоналом та забезпечення підприємства необхідною технічною інформацією.

Такі фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі, сутність якого полягає в тому, що балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) на суму відповідного збільшення (зменшення) частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Цей метод припиняють застосовувати з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування перестає відповідати критеріям асоційованого, дочірнього або спільного підприємства.

Контроль інвестора над об'єктом інвестування може здійснюватись трьома шляхами:

1) інвестор купує всі активи підприємства, установи чи організації тобто стає його власником;

2) інвестор об'єднує активи та зобов'язання свого підприємства і об'єкта інвестування шляхом створення нової юридичної особи;

3) інвестор купує частку активів об'єкта інвестування, яка дозволяє йому здійснювати вирішальний вплив на його фінансову, господарську та комерційну політику (не менше 20% акцій).

Застосування цього методу обумовлене тим, що об'єкт інвестування перебуває у відносинах, які зумовлюють його безпосередню залежність від інвестора у розмірі, пропорційному частці в статутному капіталі.

Тема 4. Облік дебіторської заборгованості

1. Визначення, визнання, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості.
2. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги.
3. Облік резерву сумнівних боргів.
4. Облік операцій із короткостроковими векселями одержаними.
5. Облік іншої поточної (нетоварної) дебіторської заборгованості

1. Визначення, визнання, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості.

Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» визначається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і її сума може бути достовірно визначена.

Дебіторська заборгованість – це складова оборотного капіталу, яка представляє собою вимоги до фізичних чи юридичних осіб щодо оплати товарів, продукції, послуг. Збільшення дебіторської заборгованості означає вилучення коштів з обороту, що, в свою чергу, вимагає додаткового фінансування.

Дебіторська заборгованість, рахунки до одержання - суми, які нараховуються підприємству від покупців за товари або послуги, продані в кредит.

Дебіторська заборгованість - це фінансовий актив установи, що виникає внаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна особа, яка є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт та послуг.

Дебіторська заборгованість - це заборгованість, сформована за рахунок покупців, підзвітних осіб, замовників та інших кредиторів.

Іншим ключовим поняттям, яке розкриває сутність дебіторської заборгованості є «дебітор». Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», **дебітори**—це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

В економічній літературі автори пропонують розглядати чотири рівні законодавчо-нормативної бази для організації бухгалтерського обліку. Саме тому відобразимо перелік нормативних актів, що регулюють облік дебіторської заборгованості з урахуванням цих рівнів як наведено в таблиці.

Таблиця 1

Опис нормативно-правових актів для формування у бухгалтерському обліку інформації щодо аналізу та контролю розрахунків з різними дебіторами

Назва законодавчо-нормативного акта, номер і дата його введення дію	Зміст законодавчо-нормативної інформації і її використання при аналізі і прийнятті рішень
I рівень	
1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV	У Цивільному кодексі України міститься спеціальна глава, присвячена загальним положенням про надання послуг, в якій закріплено положення щодо договорів такого типу. Особливістю договору є те, що виконавець відшкодовує збитки, завдані невиконанням або неналежним виконанням договору про безоплатне надання послуг
2. ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV	Він визначає правові принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. У даному законі також визначене таке поняття як «зобов'язання». Відповідно до даного закону підприємство самостійно визначає облікову політику, де відображає основні засади ведення обліку відповідних об'єктів
3. ЗУ «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 № 1023-XII	Регулює відносини між споживачами товарів, робіт, послуг і виробниками, виконавцями, продавцями в умовах різних форм власності, встановлює права споживачів і визначає механізм реалізації державного захисту їх прав. У цьому законі наводяться визначення таких термінів: - споживач – громадянин, який набуває, замовляє, використовує або хоче набути, або замовити товари (роботи, послуги) для власних потреб; - виконавець – підприємство, установа, організація або підприємець, що реалізують товари згідно договору купівлі-продажу; - договір – усна або письмова домовленість між споживачем та продавцем про якість, термін, ціну і інші умови, за якими здійснюється купівля-продаж, роботи або послуги; - термін дії – термін, встановлений виробником товару, під час якого органолептичні, фізико-хімічні, медико-біологічні та інші показники товару при дотриманні певних умов зберігання повинні відповідати вимогам нормативних документів
4. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 № 116 (із змінами)	Встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей на підприємстві.

5. Податковий Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI	Визначено термін «безнадійна заборгованість», в ст. 159 «Безнадійна та сумнівна заборгованість» визначено порядок урегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості, Зазначений порядок фінансування відрядження, норми відшкодування витрат, порядок забезпечення коштами працівників
II рівень	
1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 2. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Згідно до П(С)БО 10 безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.
III рівень	
1. Інструкція про службові відрядження у межах України та за кордон від 13.03.98 N 59 (в редакції від 17.03.2011р)	Надається визначення службового відрядження, перелік підтверджуючих документів, оплата днів відрядження, сума добових і т.д.
2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від N 291 від 30.11.99	В Інструкції про застосування плану рахунків встановлюються позначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність та рух активів, капіталу зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств. Згідно до Інструкції № 291 для обліку дебіторської заборгованості призначені рахунки 1, 3 класів.
IV рівень	
Накази, розпорядження керівництва (власника) підприємств щодо форм організації контролю та аналізу розрахунків з різними дебіторами, Наказ про облікову політику підприємства	Визначають основні принципи і способи організації внутрішнього контролю на підприємстві проведення аналізу та контролю розрахунків з різними дебіторами, регламентують діяльність служби внутрішнього контролю, зазначається сума резерву сумнівних боргів

Для організації обліку та аналізу розрахунків з дебіторами важливе місце посідає класифікація дебіторської заборгованості. Від правильної класифікації дебіторської заборгованості, а також від правильно обраних класифікаційних ознак буде залежати не лише порядок її обліку, а й ефективність управління нею.

З метою складання фінансової звітності дебіторська заборгованість класифікується за такими ознаками:

– зв'язком з нормальним операційним циклом (нормальний операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отримання коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг);

- терміном погашення;
- об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів;
- своєчасністю оплати боржником дебіторської заборгованості.

За першими двома ознаками дебіторська заборгованість поділяється на: довгострокову та поточну.

Довгостроковою дебіторською заборгованістю вважається та, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточною дебіторською заборгованістю вважається та, яка або виникає в ході нормального циклу, або буде погашена на протязі дванадцяти місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість за об'єктами, щодо яких виникають зобов'язання дебіторів, класифікується як:

дебіторська заборгованість, пов'язана з нормальною діяльністю підприємства з реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;

дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій.

Дебіторську заборгованість, пов'язану з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, поділяють на:

дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;

векселі, одержані в забезпечення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги .

Поточна дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, представлена в балансі у складі оборотних активів окремими статтями зазначених різновидів.

Дебіторську заборгованість, не пов'язану з реалізацією продукції, робіт, послуг, складають:

дебіторська заборгованість за виданими авансами;

дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом;

дебіторська заборгованість з нарахованих доходів;

дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків.

Традиційна класифікація дебіторської заборгованості передбачає її розподіл за правовим критерієм на строкову або прострочену. До строкової відноситься дебіторська заборгованість, строк погашення якої ще не настав або становить менше одного місяця і яка пов'язана з нормальними строками розрахунків, визначеними в угодах. Прострочена – це заборгованість з порушенням договірних термінів, або заборгованість, що пов'язана з помилками в оформленні розрахункових документів.

Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід і її сума може бути достовірно визначена.

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, повинна визнаватися поточною і відобразитися на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

Достовірна оцінка довгострокової дебіторської заборгованості має суттєвий вплив на правильне відображення інформації в облікових регістрах і звітності. Важливу роль при цьому відіграє принцип обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку таких методів оцінки дебіторської заборгованості, які будуть запобігати завищенню оцінки активів. П(С)БО 10 визначає методи оцінки дебіторської заборгованості при зарахуванні її на баланс, на дату складання звітності та при списання з балансу як безнадійної.

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

Теперішня вартість – це грошова вартість майбутніх доходів на сьогодні. Розрахунок теперішньої вартості здійснюється за допомогою дисконтування, довгострокова дебіторська заборгованість оцінюється за дисконтованою вартістю майбутніх платежів, які очікуються для погашення цієї заборгованості.

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

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

Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду – це сума

мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню.

Заборгованість за фінансовою орендою відображається в балансі орендодавця в сумі чистих інвестицій в оренду.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачений рахунок **18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»**.

Даний рахунок має такі **субрахунки**:

181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», на якому відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно П(С)БО 14 «Оренда»;

182 «Довгострокові векселі одержані» - призначений для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. За дебетом субрахунку відображається отримання векселя, за кредитом – отримання коштів у погашення векселя, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

183 «Інша дебіторська заборгованість» - призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на ін. субрахунках рах. 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків.

184 «Інші необоротні активи» - призначений для обліку інших необоротних активів.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення. Регістром аналітичного обліку розрахунків з дебіторами є реєстр дебіторів.

Суб'єкти малого підприємництва, відображаючи в обліку довгострокову дебіторську заборгованість, повинні застосовувати рахунок 18 і його субрахунки.

2. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з покупцями і замовниками слугують первинні документи з обліку розрахунків:

Таблиця 2

Документування розрахунків з покупцями та замовниками

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
<ul style="list-style-type: none"> - накладні; - рахунки-фактури; - рахунки; - акт приймання робіт, послуг; - податкові накладні; - товарно-транспортні накладні (ТМ-1); - товарні накладні 	<ul style="list-style-type: none"> - комерційні документи (рахунки фактури); - транспортні накладні; - платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ; - розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
-	

Погашення заборгованості	
Виписки банку, ПКО, векселі	Виписки банку, векселі

Для обліку дебіторської заборгованості покупців і замовників використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

На рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.

Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" має такі субрахунки:

361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"

362 "Розрахунки з іноземними покупцями"

363 "Розрахунки з учасниками ПФГ (промислово-фінансових груп)"

364 "Розрахунки за гарантійним забезпеченням"

За дебетом рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом - сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

На субрахунок 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором.

На субрахунок 364 "Розрахунки за гарантійним забезпеченням" відображаються розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій з деривативами.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком, за кожною операцією. З цією метою підприємство може вести картки аналітичного обліку на кожного дебітора або накопичувальну відомість довільної форми.

Синтетичний облік ведуть у Журналі 3. Записи в даному журналі здійснюють на підставі даних підсумкової відомості 3.1 та первинних документів. Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари виконані роботи й послуги, що відображаються на рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Таблиця 3

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з покупцями і замовниками за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1. Відображена реалізація продукції, товарів, робіт, послуг	361	701, 702, 703
2. Нарахована сума податкових зобов'язань по операціях з продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг	701, 702, 703	641
3. Відображено списання реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг	901, 902, 903	26, 27, 28, 23
4. Відображається погашення дебіторської заборгованості грошовими коштами	311, 301	361
5. Відображається погашення дебіторської заборгованості взаєморозрахунками	631, 685	361
6. Відображено повернення готової продукції, товарів	704	361, 301
7. Відображається зменшення суми податкових зобов'язань по операціях з повернення готової продукції, товарів	704	641

3. Облік резерву сумнівних боргів

Заборгованість покупців за відвантажену продукцію (товари), надані послуги або роботи є найбільшою складовою дебіторської заборгованості на підприємстві, тому іноді на підприємстві виникають випадки непогашення покупцями своїх зобов'язань. Для покриття витрат, пов'язаних із безнадійними боргами на підприємстві може створюватись резерв сумнівних боргів.

Основне призначення такого резерву – «амортизувати» той негативний вплив, що здійснює на фінансове становище підприємства списання безнадійної дебіторської заборгованості, на яку цілком може перетвориться сумнівна заборгованість.

Визначення суми резерву сумнівних боргів можливе різними методами, що запропоновані П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» **величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:**

застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

застосування коефіцієнта сумнівності.

За **методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості** величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За **методом застосування коефіцієнта сумнівності** величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

на підставі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 - 5 років.

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

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

Класифікація дебіторської заборгованості здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

Якщо на підприємстві виникає ситуація, що резерв сумнівних боргів менше зазначеної суми, то він донараховується.

Облік резерву сумнівних боргів ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів», який є контрактивним рахунком. Створення резерву відображається за кредитом рахунку, а за дебетом використання резерву та його списання. Витрати по створенню резерву сумнівних боргів списуються в дебет рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

4. Облік операцій із короткостроковими векселями одержаними.

Використовують векселі, коли потрібно провести відстрочення платежу або оперативно провести фінансову операцію. Вексель (нім. Wechsel - обмін) - цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця оплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселетримачу). Випускаються простий і переказний векселі. Простий вексель містить такі реквізити:

- а) найменування - "вексель";
- б) просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму;
- в) зазначення строку платежу;
- г) зазначення місця, в якому має здійснитися платіж;
- д) найменування того, кому або за наказом кого платіж має бути здійснений;
- е) дату і місце складання векселя;
- є) підпис того, хто видає документ (векселедавця).

Підписують вексель керівник і головний бухгалтер та засвідчують печаткою. Переказний вексель крім того має містити також просту і нічим не обумовлену пропозицію сплатити певну суму, а також найменування того, хто повинен платити (платника).

Використовувати векселі, а також виступати векселедавцем, акцептантом (особа, яка приймає на себе платіж за векселем), індосантом (надписувач векселя) та авалістом (поручитель за векселем) може тільки юридична особа. Векселі видаються лише для оплати за поставлену продукцію, виконані роботи та надані послуги, за винятком векселів Міністерства фінансів України, Національного банку України та Кабінету Міністрів України.

Векселедавець виписує простий вексель векселетримачу, який через обумовлений час пред'являє його до оплати.

Під час використання переказного векселя беруть участь щонайменше три особи: векселедавець, векселетримач і платник. Векселедавець видає переказний вексель векселетримачу, а платник повинен сплатити індосанту (векселетримач, що придбав вексель за надписом) визначену суму. Переказний вексель строком "за пред'явленням" може бути пред'явленим до оплати протягом одного року від дня його складання.

Платник акцептує (приймає до оплати) переказний вексель, а також може відмовитися від акцепту. В останньому випадку у прилюдненому порядку складається акт. Протест векселів про неоплату або недатування акцепту здійснюється нотаріусами. Векселі, опротестовані нотаріусами, є виконавчими документами.

Погашення заборгованості підприємств, установ та організацій із зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування може бути проведене шляхом оформлення її векселями. Для цього боржник виписує простий вексель на суму заборгованості, авалує його у банківській установі, тобто бере її поручительство у вигляді зобов'язання сплатити вексель у разі його несплати боржником у встановлений строк. Для інвестиційної діяльності становить інтерес погашення векселя заліком товарної продукції, що робиться за згодою векселедавця та векселетримача. В такому разі підприємство одержує цінності і для їх оплати видає вексель продавцю. При одержанні з виробництва готової продукції її відвантажують покупцю в рахунок викупу раніше виданого свого векселя. Таким чином, маючи сезонний характер виробництва, виробник продукції, по суті, сплачує нею за одержані матеріальні активи" покриваючи розбіжності в часі випискою та покупкою свого ж векселя.

Векселі використовують також для здійснення розрахункових операцій у випадках тимчасової відсутності у платника платіжних засобів.

Заборгованість за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами, що забезпечена одержаними векселями, обліковується на рахунках 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", субрахунок 182 "Довгострокові векселі одержані", 34 "Короткострокові векселі одержані". Аналітичний облік ведуть за кожним одержаним векселем.

У разі одержання векселя від покупця роблять запис: дебет рахунків 18 або 34, кредит рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" або 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Нарахування заборгованості за реалізовані товари відображають за дебетом

рахунків 36, 37 і кредитом рахунку 70 "Доходи від реалізації". У міру надходження грошей за вексель на підставі виписки банку записують у дебет рахунку 31 "Рахунки в банках" і кредит рахунків 18 або 34.

Заборгованості за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, які забезпечені виданими векселями, обліковують за рахунками 51 "Довгострокові векселі видані" або 62 "Короткострокові векселі видані". Аналітичний облік ведуть за кожним виданим векселем. При видачі векселів роблять запис: дебет рахунків 63, 68, кредит рахунків 51, 62.

Витрати у вигляді договірних відсотків за відстрочку платежу векселедавець записує за кредитом рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" і дебетом рахунку 95 "Фінансові витрати". Погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями, відображають за дебетом рахунків 51, 62 і кредитом рахунку 31.

Куплені підприємством векселі (за вартістю придбання) записують за дебетом субрахунку 352 "Інші поточні фінансові інвестиції" і кредитом рахунку 31.

Розрахунки з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов'язаннями, обліковуються на рахунку 51 "Довгострокові векселі видані".

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" за кредитом відображається видача векселів в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями; за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями. Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

Поточні зобов'язання за виданими векселями обліковують на рахунку 62 "Короткострокові векселі видані". За кредитом рахунку 62 відображається видача векселів постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам, а за дебетом - погашення заборгованості за виданим векселем.

5. Облік іншої поточної (нетоварної) дебіторської заборгованості

Облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами ведеться на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

За дебетом рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами" має такі субрахунки:

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

У ряді випадків підприємства під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт (послуг), а також під час оплати продукції і робіт, прийнятих від замовників за частковою готовністю, можуть видавати аванси.

Аванс є грошовою сумою або іншою майновою цінністю, яка передається в рахунок виконання договірного зобов'язання. Це повний або частковий платіж. Здійснюючи авансовий платіж, покупець фінансує продаж за деякий час до надходження товару.

Для обліку розрахунків за виданими авансами під поставку матеріальних цінностей (виконання робіт, надання послуг), а також з оплати продукції та робіт, прийнятих замовником за частковою готовністю, передбачено рахунок 371 «Розрахунки за авансами виданими».

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам здійснюють за допомогою платіжних доручень, у яких міститься посилання на укладений договір. Підтвердженням проведених платежів є виписка банку.

Аналітичний облік розрахунків за авансами виданими ведеться щодо окремих одержувачів грошових коштів у вигляді авансових платежів (за кожним дебітором).

На суму виданих авансів підприємство-покупець (замовник) здійснює запис за дебетом рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» в кореспонденції з рахунком 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» та ін. Одночасно відображається сума податкового кредиту з податку на додану вартість записом: Дт 641 «Розрахунки за податками» Кт 644 «Податковий кредит».

Видані, але не повернуті аванси, після закінчення терміну позовної давності списують як безнадійні борги: Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами», одночасно списання дебіторської заборгованості відображається поза балансом за рахунком 071 «Списана дебіторська заборгованість».

У процесі господарської діяльності у підприємства виникає необхідність видачі з каси готівки працівникам підприємства під звіт на господарські витрати та службові відрядження. У цьому випадку виникають розрахункові відносини з підзвітними особами.

Підзвітні особи — це працівники підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства. На підприємстві повинен бути складений і затверджений наказом керівника список осіб, які мають право одержувати гроші під звіт на господарські потреби.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Суму авансу на відрядження, що видається під звіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. При цьому аванси на закордонні відрядження повинні видаватися у валюті тієї країни, до якої працівник відряджається, або у вільноконвертованій валюті в розмірах, зумовлених реальними потребами в країні перебування з дотриманням вимог НБУ щодо вивезення іноземної валюти за кордон та норм діючого законодавства.

Направлення працівників підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначається: пункт призначення, назва підприємства або організації, куди відряджається працівник, термін і мета відрядження. Працівники, які одержали готівку під звіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємств звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, до якого повинні бути додані всі документи, що підтверджують витрати.

Для відображення розрахунків підприємства за належними до отримання відсотками, дивідендами, роялті й іншими доходами від вкладень (інвестицій) в інші підприємства (у тому числі в спільну діяльність без створення юридичної особи), а також доходів від передачі в оренду майна призначений рахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Відсотки — платежі за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, які заборговані підприємству. Вони визнаються в тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами.

Документи, якими оформлюються операції з розрахунків за нарахованими доходами, є довідки та розрахунки бухгалтерії, договори тощо.

Аналітичний облік доходів ведеться у розрізі їх видів.

У процесі придбання (заготівлі) товарно-матеріальних цінностей і взаємодії з контрагентами підприємство може виявити порушення договірних умов (невідповідність цін, арифметичні помилки в розрахункових документах, нестача понад норм природного убутку, інші порушення умов договору). У цих випадках сторони змушені вдаватися до примусового виконання умов договорів стороною, яка їх частково не виконала.

Підприємство, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією, яка підписується керівником і надсилається адресату рекомендованим (цінним) листом або вручається під розписку.

Претензія — вимога кредитора до боржника про добровільну сплату боргу, відшкодування збитків, сплату штрафу, усунення недоліків поставленої продукції або виконаної

роботи .

Претензія повинна містити:

повне найменування та поштові реквізити заявника претензії й юридичної особи, до якої вона пред'являється, та номер претензії;

обставини, на підставі яких пред'явлено претензію; докази, що їх підтверджують; посилання на відповідні нормативні акти;

вимоги заявника;

суму претензії та її розрахунок (якщо претензія підлягає грошовій оцінці), до якої включаються: сума основного боргу (з урахуванням індексу інфляції); пеня за прострочення (якщо вона передбачена в договорі, але не більше подвійної ставки, встановленої НБУ); сума штрафу; сума завданих збитків;

платіжні реквізити заявника;

перелік документів, які додаються до претензії та інші докази .

У разі задоволення претензії у відповіді зазначають визнану суму, номер і дату платіжного доручення на перерахування визнаної суми або інший спосіб задоволення претензії. Якщо в задоволенні претензії відмовлено або не було дотримано строку відповіді на претензію, то заявник має право подати позов до арбітражного суду.

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

Підставою для запису операцій на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» є акти приймання вантажу, рішення судових органів, письмові згоди постачальників на пред'явлені претензії, виписки установ банків на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

Аналітичний облік ведеться в розрізі постачальників, транспортних організацій та інших юридичних осіб і пред'явлених до них претензій.

За дебетом рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» обліковуються суми пред'явлених підприємством претензій:

у випадку виявлення перевіркою в рахунках постачальників невідповідностей цін і тарифів, передбачених договором, арифметичних помилок у кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Якщо завищення цін або арифметичні помилки виявились після здійснення записів на рахунках обліку ТМЦ або витрат за цінами, вказаними постачальниками, то в такому випадку рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» за дебетом кореспондує з кредитом рахунків обліку відповідних ТМЦ або витрат;

при виявленні невідповідності якості товарно-матеріальних цінностей постачальників технічним вимогам, обумовленим договорами, в кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

при нестачі вантажу постачальників у межах норм природного убутку, в кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

при виявленні браку або простою, що виник з вини постачальників, у сумах, визнаних платниками або присуджених арбітражними судами, у кореспонденції з рахунками 24 «Брак у виробництві», 92 «Адміністративні витрати» тощо;

при виявленні помилково списаних установами банків з рахунків платників сум, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів;

при нарахуванні штрафів, пені, неустойки, що стягуються з постачальників, замовників за недотримання договірних обов'язків, у розмірах, визнаних платниками або присуджених арбітражними судами, у кореспонденції з рахунками фінансових результатів .

Суми пред'явлених, але не визнаних платниками претензій, на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» кредитується на суми платежів, що надійшли, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів:

Дт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»

Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

У випадку, якщо пред'явлені претензії не визнані судовими органами та стягненню не

підлягають, їх суми, як правило, відносять на рахунки, з яких вони були списані:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 24 «Брак у виробництві», 92 «Адміністративні витрати»

Кт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Підприємства ведуть розрахунки зі своїми працівниками з відшкодування матеріальних збитків, завданих ними в результаті нестач і розкрадань грошей і ТМЦ, виявлених втрат від псування майна та матеріалів, допущеного браку, а також інших видів шкоди.

Збитки — це виражена в грошовій формі шкода, завдана одній особі протиправними діями іншої. Збиток, завданий підприємству, належить до відшкодування особою, яка завдала збиток, у повному обсязі, за винятком випадків, передбачених законодавством.

Економічна сутність відшкодування збитків полягає не в тому, що винна особа компенсує підприємству облікову вартість, наприклад, вкраденого активу, а в тому, що вона покриває витрати на його повне оновлення. Тому при розрахунку суми відшкодування збитку, нанесеного навмисними діями, використовують коефіцієнт кратності, при цьому розмір збитків може у кілька разів перевищувати розмір прямої дійсної шкоди.

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, призначено рахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Покриття працівниками шкоди в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, відбувається за розпорядженням власника або уповноваженої ним особи, а в інших випадках — шляхом подання власником позову до суду. Тому підставами записів сум за дебетом рахунка будуть наказ керівника або відповідне рішення суду, а їх списання з кредиту — документи, що підтверджують погашення заборгованості (ПКО, виписка банку, накладна тощо) або утримання сум із заробітної плати (розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість тощо).

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожною винною особою.

Для здійснення кредитування членів кредитних спілок створюються кредитні спілки. Члени кредитної спілки з обумовленою в договорі періодичністю вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видачі кредитів членам кредитної спілки.

Облік розрахунків за цими видами позик у кредитних спілках ведеться на рахунок 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок». Підставою для записів за дебетом рахунка є договір між членами кредитних спілок, ВКО, платіжні доручення, за кредитом — авізо щодо оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, накладна, прибутковий ордер тощо. Аналітичний облік ведеться за кожною виданою позикою, кожним членом спілки.

Аналітичний облік на рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Синтетичний облік ведеться в журналі за рахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», який складається в бухгалтерії.

На рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» також обліковуються розрахунки з працівниками підприємства за товари, продані в кредит, за надані позики. Позики можуть надаватися на індивідуальне та корпоративне житлове будівництво, придбання або будівництво присадибних будинків і благоустрій присадибних ділянок тощо.

Тема 5. Облік основних засобів

План лекційного заняття

1. Визнання та класифікація основних засобів.
2. Облік надходження основних засобів та витрат на їх утримання.
3. Облік зносу основних засобів.
4. Облік вибуття основних засобів.
5. Облік витрат на поліпшення, ремонт і утримання основних засобів.

1. Визнання та класифікація основних засобів

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

Згідно Податкового кодексу України - основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік);

Об'єкт основних засобів - це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Згідно Податкового кодексу України в основу класифікатора основних засобів покладено бухгалтерську класифікацію, використану в П(С)БО 7 «Основні засоби». Навіть назви податкових груп повторюють назви субрахунків бухгалтерського обліку. Щоправда, існують і деякі відмінності щодо класифікації основних засобів, так Податковий кодекс не виділяє таку групу, як «інші необоротні матеріальні активи» та додатково надає групу «довгострокові біологічні активи», які, в свою чергу, регулюються не П(С)БО 7 «Основні засоби», а П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Оптимальне забезпечення підприємства основними засобами гарантує дотримання економії, підвищення продуктивності праці та конкурентоспроможності підприємства в цілому. Проте основні засоби мають дещо неординарний характер, що в свою чергу потребує їхньої класифікації.

Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей та закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів, та можливостей управління ними.

Класифікація основних засобів допомагає оцінити наявні основні засоби, знайти можливі шляхи підвищення ефективності використання основних фондів та прийняти необхідні рішення щодо управління ними.

Основні засоби в Україні класифікують: за їх функціональним призначенням; за галузевою ознакою; за використанням; за ознакою належності. Таку класифікацію основних засобів унаочнює рис. 1.

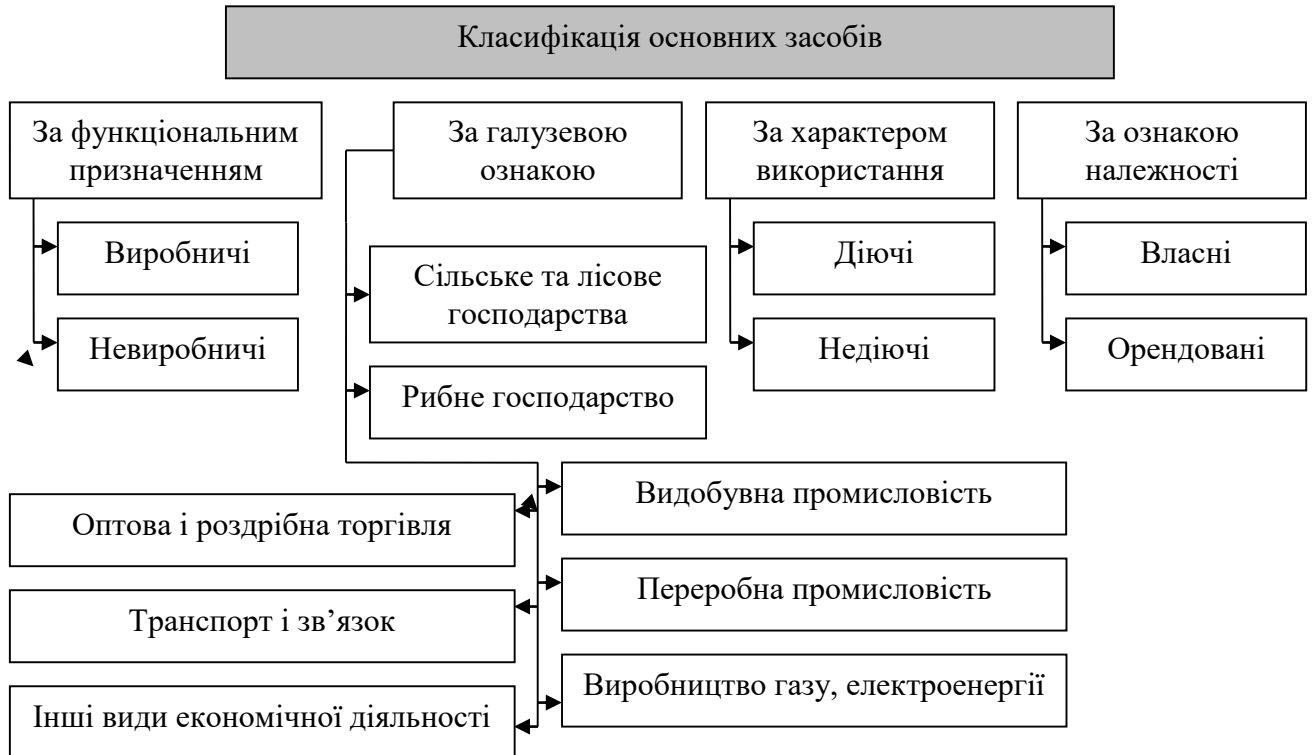


Рис. 1 Класифікація основних засобів

За функціональним призначенням розрізняють:

- **виробничі** – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;
- **невиробничі** основні засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб населення (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невикробничій сфері .

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на:

- **промислові;**
- **будівельні;**
- **сільськогосподарські;**
- **транспортні;**
- **зв'язку та ін.**

Більша частина основних засобів належить до галузі «Промисловість». Вона безпосередньо пов'язана з процесом виробництва продукції. Але наявність інших видів господарської діяльності (ведення підсобного сільського господарства, будівельно-монтажні роботи, утримання дитячих установ та ін.) зумовлює необхідність обліку основних засобів, що належать до інших галузей господарства (екскаватори, підйомні крани, бульдозери тощо), які перебувають на балансі промислового підприємства, належать до галуз: «Будівництво», підсобного сільського господарства – до галузі «Сільське господарство» тощо.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку основні засоби промислових підприємств поділяються на промислово-виробничі, виробничі основні засоби інших галузей народного господарства та невикробничі (непромислові) .

Основні засоби, що безпосередньо залучені у процес виробництва і пов'язані зі створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг, називають

виробничими. До них належать: машини, устаткування, будівлі, споруди тощо.

Невиробничими є основні засоби, які безпосередньо не залучені до процесу виробництва і використання яких спрямоване на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства. Вони представлені спортивними комплексами, будинками культури, дитячими дошкільними закладами тощо.

За використанням основні засоби поділяються на:

- **діючі** (всі основні засоби, що використовуються у господарстві);
- **недіючі** (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів), запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має поділ їх за **ознакою належності** на:

- **власні;**
- **орендовані.**

Власні засоби можуть складатися із Статутного (пайового, акціонерного) капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.

Орендовані основні засоби (операційна оренда) показуються у Балансі орендодавця, при фінансовій оренді – у орендаря, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних і тих самих основних засобів.

Класифікація основних засобів за тією чи іншою ознакою зумовлює особливості ведення обліку. Так, класифікація за характером використання пов'язана з нарахуванням амортизації, а за ознакою належності – з особливістю обліку орендних операцій. Групування основних засобів за функціональним призначенням дає змогу оцінити ефективність їх використання в процесі господарської діяльності.

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Отже, визнання активом передбачає можливість отримання економічної вигоди, а термін «основні засоби» відноситься і до тих об'єктів, які призначені для здійснення «соціально-культурних функцій» і від використання яких взагалі не очікується отримання економічної вигоди. В свою чергу поняття «основні засоби», яке надає П(С)БО 7 «Основні засоби» вже зазначає, що основні засоби це матеріальні активи, тобто за своєю суттю вони вже є активами хоча можуть і не приносити економічні вигоди.

У системі теоретичних основ формування та руху основних засобів визначальну роль відіграє концепція їх оцінки, яка повинна забезпечувати виконання принципу об'єктивності та відповідно правильне формування фінансової звітності підприємства.

Оцінка основних засобів – це грошове вираження вартості основних засобів, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку. В бухгалтерському обліку застосовують наступні види оцінок основних засобів: первісна вартість, відновлювальна вартість, залишкова вартість, а також балансова вартість, справедлива вартість тощо, що наведено у табл. 1.

Одним з критеріїв визнання основних засобів є достовірність їх оцінка. Навіть за наявності імовірності отримання майбутніх вигод від активу його не відображають в балансі, якщо неможливо здійснити його достовірну (обґрунтовану) оцінку.

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення.

Собівартість основних засобів - це сплачена сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Собівартість об'єкта основних засобів включає купівельну ціну (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта в робочий стан (стан, який дає можливість використовувати його за прямим призначенням).

Таблиця 1

Оцінка основних засобів у бухгалтерському обліку

Вид оцінки	Визначення
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Переоцінена вартість	Вартість основних засобів після їх переоцінки
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 із продажем (ліквідацією)
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою амортизації об'єкта основних засобів від початку терміну його корисного використання
Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість основного засобу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.
Сума очікуваного відшкодування активу	Найбільша із двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включно з його ліквідаційною вартістю.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів платником податку для власних виробничих потреб вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх виробничих витрат, здійснених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі якщо платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість незалежно від джерел фінансування.

Первісною вартістю основних засобів, що включені до Статутного капіталу підприємства, визнається їх вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації збільшеної/зменшеної на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт сновного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Переоцінена вартість – це вартість основних засобів після їх переоцінки. В процесі такої переоцінки визначається нова ціна (вартість) основного засобу з урахуванням його фізичного і морального зносу та сучасних способів виробництва, інфляційних процесів, динаміки цін.

В узагальненому вигляді підхід до визначення оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи, показано на рис. 2.

Оцінка основних засобів, створених власними силами, здійснюється з дотриманням тих самих загальних принципів, що й оцінка придбаних основних засобів.

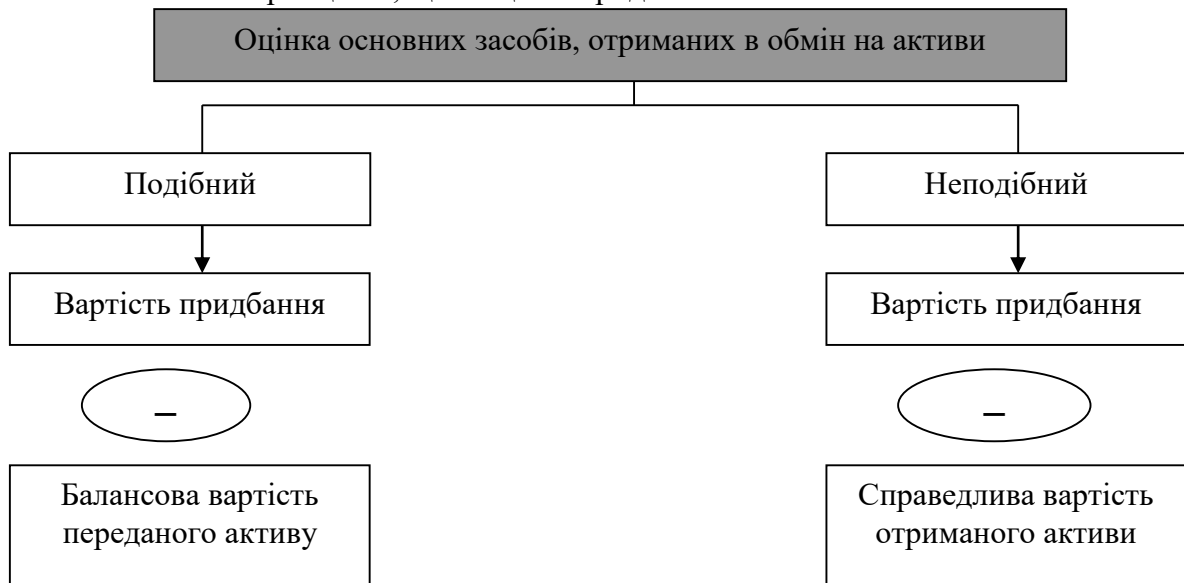


Рис. 2. Методика оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи

Якщо об'єкт основних засобів виготовлений власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до вимог Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість об'єктів, збудованих власними силами, звичайно включає:

- вартість робіт, виконаних субпідрядниками;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші операційні витрати, що безпосередньо пов'язані з будівництвом активу;
- вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво;
- оплату фахових послуг (архітекторів, юристів тощо).

Залишкова вартість визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу. Залишкова вартість основних засобів, поряд із первісною, знаходить своє відображення у балансі підприємства. Натомість у валюту (підсумок) балансу включається лише їх залишкова вартість. Залишкова вартість об'єктів постійно зменшується внаслідок їх зносу.

Одним з критеріїв визнання основних засобів є достовірність їх оцінка. В податковому законодавстві визначено вартісну межу (20000 грн) основних засобів, в бухгалтерському обліку цього немає, вартісну межу підприємство встановлює власноруч і зазначає її в обліковій політиці підприємства. Це призводить до розбіжностей у визначенні вартості основних засобів, що амортизується.

Таким чином, система оцінки, яка є одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку на сьогоднішній день є засобом досягнення стратегічних цілей підприємства, а також виступає інструментом формування інформаційної бази економічного аналізу.

2. Облік надходження основних засобів та витрат на їх утримання

Функцією бухгалтерського обліку є задоволення інформаційних потреб, тому інформація яка формується у системі обліку має бути обґрунтованою, повною та своєчасною. Первинні документи є письмовим свідченням, що фіксують та підтверджують господарські операції. Вони повинні складатися у момент проведення кожної господарської операції, а якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення.

Первинні документи повинні містити всю інформацію, що стосується обліку основних засобів, а саме, дані про їх надходження і вибуття, місцезнаходження, стан збереження, амортизацію, переоцінку, зменшення (відновлення) корисності. При цьому якісні характеристики інформації, що міститься в первинних документах, повинні задовольняти вимогам та потребам усіх користувачів: як внутрішніх (управлінський персонал підприємства), так і зовнішніх (власники, аудиторів та інші користувачі). Тому в сучасних умовах питання форми та змісту первинних документів набуває особливого значення і є актуальним.

Документ як основна складова інформаційного ресурсу за загальноприйнятим визначенням є матеріальним об'єктом, що містить інформацію в зафіксованому вигляді і спеціально призначений для її передачі в часі і просторі.

В «Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів», затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561, зазначається, що господарські операції з будівництва, виготовлення власними силами, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення та вибуття основних засобів оформлюються первинними документами, що розкривають інформацію про:

- назву первинного документа, що характеризує оформлену господарську операцію;
- дату складання;
- найменування підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дату печатку і місце експлуатації, строк корисного використання;
- технічну характеристику (площа, об'єм, ємність, потужність тощо) і вартість об'єкта основних засобів, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію;
- посади осіб, які здійснюють господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;
- перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об'єктом основних засобів, вид і кількість дорожніх металів, що містяться в об'єкті основних засобів;
- походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва та поліпшення основних засобів, і про безкоштовно отримані основні засоби;
- особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

Для обліку основних засобів застосовують типові форми первинного обліку згідно з Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. (введено в дію з

01.01.96р.).

1) Для зарахування окремих об'єктів до складу основних засобів, для обліку введення їх до експлуатації, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного відділу до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству застосовується форма:

ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"

В акті зазначаються: найменування об'єкта, первісна вартість, присвоєний інвентарний номер, місцезнаходження та інші відомості для аналітичного обліку.

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

При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для себе і для підприємства яке отримує).

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби .

2) При передачі основних засобів у ремонт та прийнятті їх з ремонту складається:

ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів"

Даний документ складається при виконанні ремонтів як підрядним, так і господарським способом. Якщо ремонт чи модернізацію здійснює стороння організація, акт складається у двох примірниках. Копія акта передається організації, що проводила ремонт (модернізацію).

В акті зазначається кошторисна вартість ремонту, реконструкції, модернізації відповідно до затвердженого розрахунку витрат, необхідних для їх здійснення, і фактична вартість завершених робіт. Дані про зміни в характеристиці об'єкта, пов'язані з його ремонтом, реконструкцією або модернізацією, заносяться до відповідного розділу акту та технічного паспорту об'єкта.

3) Вибуття основних засобів (крім автомобільного транспорту) через фізичний або моральний знос, втрату корисності, розкрадання, аварійний стан оформляється:

ОЗ-3 "Акт списання основних засобів".

4) Вибуття автотранспорту оформляється:

ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів"

Для списання непридатних до використання об'єктів основних засобів створюють ліквідаційну комісію. Комісія розглядає час експлуатації об'єкта, розмір нарахованого зносу за період експлуатації, причини завершення періоду експлуатації та витрати на ліквідацію. Якщо від розбирання об'єкта виявляться матеріали (запасні частини), придатні до використання, комісія визначає вартість їх можливого використання. Акти списання складаються в двох примірниках. Перший використовується бухгалтерією для здійснення облікових записів, другий залишається у матеріально-відповідальній особі. На його підставі здійснюється оприбуткування на склад матеріалів від ліквідації .

5) Для оформлення приймання, установки і пуску будівельних машин і механізмів будівельно-монтажною організацією від машинопрокатної бази з подальшим відображенням у даному документі демонтажу і зворотної передачі (повернення) механізму машинопрокатній базі оформляється:

ОЗ-5 "Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини".

Акт служить для обліку роботи будівельних машин і механізмів (різних видів монтажних кранів, транспортерів та ін.) на об'єкті будівництва і розрахунків будівельної організації з машино прокатною базою. У випадку перебування машино прокатної бази на балансі будівельної організації форма ОЗ-5 служить для внутрішньогосподарських

розрахунків і для контролю (обліку) за роботою будівельних машин і механізмів на об'єктах будівництва.

Акт складається в двох примірниках представником машино прокатної бази і будівельної організації, що експлуатує будівельні машини і механізми.

б) Для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві застосовується:

ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"

Форма містить дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Типова форма ведеться в одному примірнику бухгалтерією на підставі "Акта (накладної) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" технічної та іншої документації. Проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один у бухгалтерії, другий - у місцях експлуатації основних засобів замість т. ф. № 03-9 "Інвентарний список основних засобів".

7) Для реєстрації інвентарних карток використовують:

ОЗ-7 "Опис інвентарних карток по обліку основних засобів"

Записи в ньому ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

8) Для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами при ручній обробці облікової інформації застосовують:

ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів".

Форма ОЗ-8 заповнюється на основі даних інвентарних карток, що згруповані у класифікаційні групи (за субрахунками бухгалтерського обліку) і зв'язуються з даними синтетичного обліку основних засобів.

9) Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх перебування (експлуатації) за кожною матеріально-відповідальною особою використовують:

ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів".

Дані пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх перебування (експлуатації) повинні бути тотожні записам у відповідних інвентарних картках обліку основних засобів, що ведуться в бухгалтерії.

10) Для нарахування амортизації об'єктів використовують типові форми:

ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів" (для промислових підприємств)

ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів" (для будівельних організацій)

ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту"

Планом рахунків передбачені відповідні синтетичні рахунки з їхніми назвами й шифрами, які часто називають головними рахунками, або рахунками першого порядку що призначені для обліку основних засобів. Підприємство не може самостійно впроваджувати нові рахунки чи вносити зміни до старих. Воно має використовувати лише ті рахунки, які передбачені планом, і в такому порядку, як це визначено Інструкцією № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», що затверджена Міністерством фінансів 30.11.1999 р.

Використання певних рахунків залежить від багатьох економічних факторів і обраної облікової політики. Кожний рахунок має певні ознаки, а його специфічність характеризується певними признаками. Характеристика рахунку 10 «Основні засоби» відображена в таблиці 2.

Таблиця 2

Характеристика рахунку 10 «Основні засоби»

Характеристика рахунку 10 «Основні засоби»		
Тип	Балансовий, активний	
Вид	Інвентарний	
Облікові об'єкти	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.	
Одиниця обліку	Окремий інвентарний об'єкт	
Структура	Д-т	К-т
	Залишок на початок	Операції: Вибуття Уцінка ↓
	Операції: Надходження Дооцінка Модернізація ↑	
	Оборот за дебетом	
	Залишок на кінець = Залишок на початок + Оборот за дебетом – Оборот за кредитом	

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу, а також орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів.

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом рахунку 10 «Основні засоби» – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Окремі об'єкти основних засобів відрізняються за технічними характеристиками, способом використання та призначенням. За названими ознаками вони поділяються на 10 груп, визначених Планом рахунків і обліковуються на окремих субрахунках рахунку 10 «Основні засоби» (табл. 3).

Аналітичний облік основних засобів ведеться в розрізі окремих об'єктів за допомогою інвентарної картки. Вона застосовується для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і які мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічні характеристики і вартість.

Таблиця 3

Субрахунки рахунку 10 «Основні засоби»

№ субрахунку	Призначення
100 «Інвестиційна нерухомість»	ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості
101 «Земельні ділянки»	ведеться облік земельних ділянок, що є власністю підприємства, тобто за умови, що воно має Акт державної власності на землю. Якщо земельна ділянка виділена підприємству лише у користування, то вона на субрахунку 101 не обліковується
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	призначений для обліку капітальних витрат на проведення культурно-технічних заходів поверхневого покращення земель сільськогосподарського використання (меліорація, осушування, іригаційні роботи, пов'язані із зміною ландшафту тощо)
103 «Будинки та споруди»	обліковуються будівлі цехів, майстерень, офісів, будинків відпочинку та господарські приміщення (котельні, гаражі та інші). Споруди – це інженерно-будівельні об'єкти, призначені для забезпечення виробничого процесу (мости, автомобільні пороги, колії, трансформаторні підстанції тощо), або для досягнення не виробничих цілей. Інвентарним об'єктом обліку вважається кожна окрема споруда: міст разом з опорами та фермами; естакада із під'їздами і підходами до неї та інші. Передавальні пристрої (нафтопроводи, газопроводи, лінії електропередач тощо). Об'єктом обліку є неподільні одиниці, що мають самостійне значення і не являються частиною будівлі чи споруди
104 «Машини та обладнання»	<p>Силові машини і обладнання забезпечують перетворення різноманітної енергії в енергію руху у ході виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку силових машин і обладнання є кожна силова машина з фундаментом і всіма пристосуваннями до неї, приладами і індивідуальною огорожею.</p> <p>Робочі машини й обладнання забезпечують виконання заданих функцій шляхом здійснення механічного, термічного та хімічного впливу на предмет в ході здійснення виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку є кожен верстат або апарат, включаючи пристосування, що входять до його складу, прилади, пристрої, загорожу та фундамент.</p> <p>Вимірювальні та регулюючі прилади дозволяють визначити відповідність різноманітних характеристик об'єкта до визначених нормативів та в окремих випадках здійснити регулювання до визначених нормативів (амперметри, барометри, касові апарати, випробні стенди, лічильники тепла, води та інші). Об'єктом обліку є кожен прилад або стенд, що самостійно виконує визначені функції.</p> <p>Обчислювальна та офісна техніка (комп'ютери, монітори, принтери, факси та інша) використовуються для отримання та перетворення інформації у заданих параметрах. Об'єктом обліку є кожна самостійна одиниця техніки з програмним забезпеченням до неї.</p> <p>До інших машин та обладнання відносять такі, що не ввійшли в перелічені групи (медичне обладнання, обладнання тренажерних залів, басейнів та інше)</p>
105 «Транспортні засоби»	<p>ведеться облік усіх видів транспорту, призначених для перевезення вантажів та пасажирів:</p> <p>- рухомого складу залізничного, водного, автомобільного транспорту (тепловози, електровози, вагони, дрезиси, платформи, цистерни, пароплави, баржі, парусні судна, автомобілі, автобуси, тягачі);</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - рухомого складу повітряного транспорту (літаки, гелікоптери); - гужового транспорту (вози, сани, карети); - допоміжного виробничого транспорту (електрокари, візки та інші) <p>Об'єктом обліку є кожна одиниця з приладдям та пристосуваннями до неї (автомобіль вантажний, включаючи запасні колеса з камерою та покриттями і набір інструментів до нього).</p>
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	<p>Ведеться облік інструментів, що мають довготермінове використання, вимірювальних та регулюючих приладів, виробничого та господарського інвентарю.</p> <p>Інструменти – знаряддя праці загального призначення (електродрилі, молотки, зубила, штампи та інші).</p> <p>Прилади – засоби вимірювання та обробки (системи управління, світлокопіювальні рами та інші);</p> <p>Інвентар – предмети офісного та виробничого облаштування (меблі, килими, жалюзі та інше).</p> <p>Об'єктом обліку є кожен предмет, що має самостійне призначення і не є складовою іншого інвентарного об'єкта.</p>
107 «Тварини»	ведеться облік довгострокових біологічних активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю
108 «Багаторічні насадження»	ведеться облік багаторічних насаджень (плодово-ягідних та декоративних), вік яких перевищує 3 роки, окрім саджанців
109 «Інші основні засоби»	ведеться облік основних засобів, не врахованих на інших субрахунках рахунка 10 «Основні засоби»

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, нарахування зносу та для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4, який складається з двох розділів:

- розділ I «Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів» (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19);
- розділ II «Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів» (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35).

3. Облік зносу основних засобів

Амортизація – це складна економічна та облікова категорія, щодо визначення якої не дійшли остаточної згоди ні в науці, ні в законодавстві. За своєю економічною сутністю амортизація основних засобів – це грошове вираження їх зносу та складова витрат підприємств, яка забезпечує поступове перенесення вартості основних засобів на створюваний продукт.

Амортизаційні відрахування є одним з найважливіших джерел фінансування простого та розширеного відтворення основних засобів, що дозволяє покращити їх склад і структуру, підвищити конкурентоспроможність випущеної продукції. З огляду на це виникає необхідність якісного управління амортизаційною політикою на макро- і мікрорівні. В управлінні відтворенням основних засобів аналіз на основі інформації бухгалтерського обліку дозволяє приймати ефективні управлінські рішення.

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їх амортизації згідно ПКУ.

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 — земельні ділянки	-
група 2 — капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом	15
група 3 — будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
група 4 — машини та обладнання, з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 грн.	5 2
група 5 — транспортні засоби	5
група 6 — інструменти, прилади, інвентар	4
група 7 — тварини	6
група 8 — багаторічні насадження	10
група 9 — інші основні засоби	12
група 10 — бібліотечні фонди	-
група 11 — малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 — тимчасові (не титульні) споруди	5
група 13 — природні ресурси	-
група 14 — інвентарна тара	6
група 15 — предмети прокату	5
група 16 — довгострокові біологічні активи	7

Як бачимо, зафіксована у кодексі податкова класифікація основних засобів повністю відповідає бухгалтерській і побудована згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає п'ять методів, які дозволяють використовувати при нарахуванні амортизації:

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

Крім того, дозволено використовувати метод амортизації, передбачений податковим законодавством. Також застосовують комбіновані методи амортизації (прогресивно-регресивний, списання та заміни, експертної оцінки зносу) .

Прямолінійний метод: за цього методу річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Прямолінійний метод має свої переваги і недоліки. Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації. Недоліком його вважають те, що він не враховує моральний знос, відмінність виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації їх та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Однак, попри недоліки, прямолінійний метод є найпоширенішим у практиці.

Наступні три методи є методами прискореної амортизації, які забезпечують списання більшої частини вартості основних засобів в перші роки їх експлуатації.

Прискорена амортизація означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Доцільність застосування методів прискореної амортизації пояснюється такими причинами:

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

Метод зменшення залишкової вартості: за цим методом річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. А відповідно річна норма амортизації розраховується за формулою:

Річна норма амортизації = $1 - \sqrt[n]{\text{Ліквідаційна вартість: Первісна вартість}}$, де n – це кількість років.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього строку, та норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Кумулятивний метод: за кумулятивним методом річна амортизація об'єкту основних засобів нараховується, як добуток амортизаційної вартості об'єкту основних засобів і кумулятивного коефіцієнта, який в свою чергу розраховується, як відношення кількості років, які залишилися до кінця строку корисного використання об'єкту основних засобів до суми чисел років корисного використання об'єкту основних засобів.

Виробничий метод відразу визначає місячну суму амортизації: добуток фактичного місячного обсягу продукції, робіт, послуг на виробничу ставку амортизації. Дана ставка є відношенням між амортизаційною вартістю основних засобів і загальним обсягом продукції, робіт, послуг, який підприємство очікує виробити із використанням об'єкту основних засобів.

Згідно ПКУ нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Національною системою обліку передбачено, що нарахована амортизація відображається за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і за дебетом відповідних рахунків витрат. Так, рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

133 «Знос нематеріальних активів»

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»

135 «Знос інвестиційної нерухомості»

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу.

На субрахунку 131 «Знос основних засобів» узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».

Рахунок 10 містить інформацію про історичну вартість об'єктів основних засобів, їх надходження, дооцінку, модернізацію, вибуття, уцінку. Для визначення балансової вартості необхідно вилучити суму зносу основних засобів. Найбільш простий спосіб – це скористатися поточною інформацією про суму накопиченої амортизації (зносу), яка міститься на регулюючому контрактивному рахунку 131 «Знос основних засобів». Характеристика даного рахунку відображена в таблиці 4.

Таблиця 4

Характеристика рахунку 131 «Знос основних засобів»		
Характеристика рахунку 131 «Знос основних засобів»		
Тип	Балансовий, контрактивний	
Вид	Регулюючий	
Облікові об'єкти	Сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання	
Одиниця обліку	Група основних засобів	
Структура	Д-т	К-т
		Залишок на початок
	Операції: Списання накопиченого зносу ↓	Операції: Нарахування зносу ↑
	Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
	Залишок на кінець = Залишок на початок + Оборот за кредитом – Оборот за дебетом	

5. Облік вибуття основних засобів

Вибуття основних засобів на підприємстві відбувається при:

- ліквідації об'єктів основних засобів у зв'язку з їх фізичним та моральним зносом;
- непридатністю до експлуатації;
- нестачі, що була встановлена в результаті проведення інвентаризації;
- у зв'язку з їх реалізацією;
- з виходом засновника (учасника) підприємства і поверненням йому внеску у вигляді основних засобів;
- внеском до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатної передачі об'єкта.

Для списання непридатних до використання об'єктів основних засобів створюють ліквідаційну комісію. Комісія розглядає час експлуатації об'єкта, розмір нарахованого зносу за період експлуатації, причини завершення періоду експлуатації та витрати на ліквідацію. Якщо від розбирання об'єкта виявляться матеріали (запасні частини), придатні до використання, комісія визначає вартість їх можливого використання. Акти списання складаються в двох примірниках. Перший використовується бухгалтерією для здійснення облікових записів, другий залишається у матеріально-відповідальній особі. На його підставі здійснюється оприбуткування на склад матеріалів від ліквідації.

При вибутті основних засобів складається **Акт списання основних засобів (ф. № ОЗ-3)** або **Акт на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗ-4)**, де зазначається інвентарний номер об'єкта, його первісна вартість, сума нарахованого на момент списання зносу, причина списання, витрати понесені при списанні і одержані доходи, а також визначається фінансовий результат від списання об'єкта основних засобів.

Акт складається в двох примірниках, підписується членами комісії і передається один примірник до бухгалтерії для зняття об'єкта з обліку, де разом з актом підшивається інвентарна картка об'єкта з відповідним записом про його вибуття. Другий примірник акту залишається у матеріально-відповідальній особі для здачі на склад металобрухту, запчастин і матеріалів, що утворилися в результаті списання об'єкта.

У випадку ліквідації об'єкта у зв'язку з його непридатністю до експлуатації за кредитом рахунку 10 «Основні засоби» списується сума нарахованого зносу:

Дт 131 «Знос основних засобів»

Кт 10 «Основні засоби».

На субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

Доходи, які були одержані від ліквідації об'єкта, тобто матеріальні цінності придатні до використання, оприбутковуються і відображаються у складі інших доходів від звичайної діяльності:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Дт 22 «МШП»

Кт 74 «Інші доходи».

Далі визначається фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів шляхом порівняння витрат і доходів, що виникли в результаті списання.

Якщо підприємство збирається продати об'єкт основних засобів (далі – ОЗ) та визнає його у складі **необоротних активів, утримуваних для продажу**, то відображати у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності такий об'єкт слід з урахуванням наступного:

1) необоротні активи, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів (п. 6 розд. II П(С)БО 27). Таким чином, у подальшому такі активи вже не слід відображати за дебетом субрахунків, призначених для обліку ОЗ. Ці активи вже не відображаються і у розділі I «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1);

2) вартість необоротних активів, утримуваних для продажу, слід відобразити на субрахунку 286 «**Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу**» до рахунку 28 «Товари» (Інструкція № 291). У Балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф. № 1) ці активи відображаються у розділі III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»;

3) **необоротні активи, утримувані для продажу**, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин - **балансовою вартістю** або **чистою вартістю реалізації** (п. 9 розд. II П(С)БО 27). У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітнього періоду (п. 10 розд. II П(С)БО 27)). Якщо чиста вартість реалізації є меншою за балансову вартість, то сума коригування балансової вартості таких активів до їх чистої вартості реалізації включається до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» (Інструкція № 291);

4) на необоротні активи, утримувані для продажу, амортизація не нараховується (п. 6 розд. II П(С)БО 27).

Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображають за кредитом субрахунку 712 «**Дохід від реалізації інших оборотних активів**» до рахунку 71 «Інший операційний дохід» (Інструкція № 291). У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) такі доходи відображаються у рядку 2120 «Інші операційні доходи».

Балансова вартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, списується за дебетом субрахунку 943 «**Собівартість реалізованих виробничих запасів**» до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» (Інструкція № 291). У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) такі витрати відображаються у рядку 2180 «Інші операційні витрати».

При реалізації об'єктів основних засобів також складається видаткова накладна і податкова накладна.

Якщо здійснюється **безоплатна передача основних засобів**, то об'єкти основних засобів перед безоплатною передачею переводити до складу необоротних активів,

утримуваних для продажу, **не потрібно**. Річ у тому, що операції з безоплатної передачі необоротних активів **не є продажем**. А згідно з п. 2 розд. II П(С)БО 27 необоротні активи, відчуження яких планується іншим способом, ніж продаж, **не визнаються утримуваними для продажу**.

Водночас об'єкт ОЗ, що безоплатно передається, все одно **необхідно виключити з активів** (п. 33 П(С)БО 7, п. 40 Методрекомендації № 561). Роблять це такими записами:

1) списання зносу (з урахуванням амортизації в місяці передачі об'єкта):

Дт 131 «Знос основних засобів»

Кт 10 «Основні засоби»

2) списання залишкової вартості об'єкта на витрати:

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 10 «Основні засоби».

6. Облік витрат на поліпшення, ремонт і утримання основних засобів

Підприємства підтримують свої основні засоби в робочому стані та забезпечують їх функціонування способом як поліпшення, так і за допомогою системи технічного обслуговування й системи планово-попереджувального ремонту.

Технічне обслуговування — це комплекс операцій або операція з підтримки працездатності чи справності об'єкта під час його використання за призначенням способом його періодичного огляду (мастильні й очищувальні роботи, перевірка рівня працездатності тощо) та ремонтних робіт невеликої вартості, що не збільшують первісну вартість об'єкта.

Поточний ремонт — це комплекс операцій або операція з часткової заміни окремих запасних частин, деталей, дрібний ремонт окремих частин, побілка стін, ремонт дверей, підлог і інший ремонт з підтримання основних засобів у робочому стані, які не збільшують первісну вартість. Виконується поточний ремонт без проекту та без відповідних дозволів на виконання робіт.

Капітальний ремонт — це комплекс ремонтно-будівельних чи монтажних робіт, за якого здійснюється розбирання будівель, споруд, устаткування та інших об'єктів для відновлення або заміни найважливіших чи всіх зношених деталей і вузлів і, який проводиться з періодичністю більше одного року. При цьому первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується. На початку року підприємства складають план капітальних ремонтів, що включає в себе:

- поіменний титульний список об'єктів;
- перелік основних робіт;
- кошторисну вартість робіт;
- календарний план-графік ремонтів;
- потребу в основних матеріалах, транспортних засобах механізації та робітниках;
- одержання дозволів Держархбудконтролю та інших державних органів з безпеки та екології.

Модернізація, модифікація, побудова, дообладнання - це розширення окремих будівель і споруд, технічне переобладнання інших об'єктів, запровадження нової техніки й технології, механізація та автоматизація виробництва, які, кожен окремо або в сукупності, збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів. На проведення цих робіт обов'язковими є також наявність проектно-кошторисної документації та відповідних дозволів органів державного контролю й нагляду.

Тема 6. Облік інших необоротних матеріальних активів

План лекційного заняття:

1. Облік інших необоротних матеріальних активів.
2. Облік зносу (амортизації) інших необоротних матеріальних активів.
3. Облік вибуття інших необоротних матеріальних активів.

1. Облік інших необоротних матеріальних активів

Необоротні матеріальні активи відображаються в балансі підприємства у складі основних засобів, але згідно П(С)БО 7 «Основні засоби», вони виділяються в окремо групу «Інші необоротні матеріальні активи». У П(С)БО 7 «Основні засоби» наводиться **класифікація інших необоротних матеріальних активів**, до яких належать:

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть встановлювати **вартісні ознаки предметів**, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Придбані інші необоротні матеріальні активи визнаються активом, якщо їх вартість буде достовірна визначена. Оцінка інших необоротних матеріальних активів здійснюється ідентично оцінці основних засобів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби».

Документальне оформлення наявності та руху інших необоротних матеріальних активів здійснюється з використанням документів з обліку наявності та руху основних засобів.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Синтетичний облік інших необоротних активів ведеться на рахунок **11 «Інші необоротні матеріальні активи»**. Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу інших необоротних активів.

На рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження (придбаних) інших необоротних активів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю; сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, ремонт тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта інших необоротних активів, а також вибуття інших необоротних активів внаслідок нестачі.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки:

- 111 «Бібліотечні фонди»
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
- 114 «Природні ресурси»
- 115 «Інвентарна тара»
- 116 «Предмети прокату»
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи»

Амортизація таких об'єктів нараховується за методами, що передбачені для нарахування амортизації основних засобів. Амортизація **малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися** у першому місяці використання об'єкта в розмірі **50 відсотків** його вартості, яка амортизується, та решта **50 відсотків** вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)

внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта **100 відсотків** його вартості. Облік нарахування амортизації ведеться на рахунку **132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»**.

2. Облік зносу (амортизації) інших необоротних матеріальних активів

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, що передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби». Зокрема у пункті 27 даного П(С)БО зазначено, що Амортизація об'єктів інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 Положення (стандарту), а саме це прямолінійний метод та виробничий метод.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Облік нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів ведеться за кредитом рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» із списання нарахованої суми в дебет витратних рахунків.

3. Облік вибуття інших необоротних матеріальних активів

Вибуття інших необоротних матеріальних активів на підприємстві відбувається при ліквідації об'єктів у зв'язку з їх фізичним та моральним зносом, непридатністю до експлуатації, нестачі, що була встановлена в результаті проведення інвентаризації, у зв'язку з їх реалізацією, з виходом засновника (учасника) підприємства і поверненням йому внеску у вигляді інших необоротних матеріальних активів, внеском до статутного капіталу іншого підприємства, безоплатної передачі об'єкта.

При вибутті інших необоротних матеріальних активів складається Акт списання основних засобів (ф. № ОЗ-3).

При списанні об'єкта інших необоротних матеріальних активів з балансу підприємства одразу списується сума нарахованого зносу:

Дт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Якщо по об'єкту, що списується, була залишкова вартість, то вона списується на інші витрати діяльності підприємства:

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Витрати пов'язані з ліквідацією об'єкта також накопичуються за дебетом рахунку 976 «Списання необоротних активів», оскільки не належать до операційної діяльності підприємства:

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Дт 65 «Розрахунки за страхуванням».

Доходи, які були одержані від ліквідації об'єкта, тобто матеріальні цінності придатні до використання, оприбутковуються і відображаються у складі інших доходів діяльності:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Кт 746 «Інші доходи».

При реалізації об'єкта також спочатку відображається списання зносу, потім його залишкова вартість, окремо накопичуються витрати і доходи від реалізації. Витрати, які пов'язані із вибуттям реалізованого об'єкта, також накопичуються за дебетом рахунку 976 «Списання необоротних активів», а доходи одержані від реалізації відображається за

кредитом рахунку 746 «Інші доходи» з одночасним нарахуванням дебіторської заборгованості по розрахунках з іншими дебіторами.

При відображенні розрахунків з реалізації інших необоротних матеріальних активів доцільно використовувати рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», оскільки продаж необоротних активів не є для підприємства основним видом діяльності:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 746 «Інші доходи».

Далі також визначається фінансовий результат від реалізації об'єкта шляхом порівняння доходів та витрат.

При реалізації об'єктів інших необоротних матеріальних активів крім Акту на списанні складається видаткова накладна на передачу об'єкту покупцю.

Також існують інші випадки вибуття інших необоротних матеріальних активів, зокрема:

списання нестачі:

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

вибуття об'єкта у зв'язку з виходом засновника (учасника) із статутного капіталу підприємства:

Дт 46 «Неоплачений капітал»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

внесок до статутного капіталу іншого підприємства:

Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

безоплатна передача:

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

У всіх вищенаведених випадках списання об'єктів здійснюється за залишковою вартістю, а сума нарахованого зносу об'єктів, що вибувають, відображається як вищенаведеному варіанті:

Дт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Тема 7. Облік нематеріальних активів

План лекційного заняття:

1. Сутність, визнання та оцінка нематеріальних активів.
2. Облік капітальних інвестицій у придбанні (створенні) нематеріальних активів.
3. Облік амортизації та вибуття нематеріальних активів.

1. Сутність, визнання та оцінка нематеріальних активів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Це Положення (стандарт) не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Гудвіл - перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання (гудвіл – ділова репутація, бренд).

Нематеріальний актив (далі НА) - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті (роялті – платежі за використання НА підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо)
- 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), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- 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), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відобразити в балансі за умов, якщо підприємство/установа має:

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

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

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків

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

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з:

- ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок);
- мита;
- непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

1) Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

2) Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

3) Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості при придбанні.

4) Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості при придбанні.

5) Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

6) Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

7) Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством/установою, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

8) Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Підприємство/установа може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п.23 ПСБО 8.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

На сьогодні існує три класичні підходи до оцінки НА, а саме: витратний, порівняльний і підхід прибутковості.

Витратний підхід найчастіше використовується на підприємствах України. Він застосовується при оцінці вартості НА, якщо неможливо знайти аналоги, а прогнозований прибуток не є стабільним. Оцінюючи необхідно врахувати всі істотні витрати на страхування ризиків, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності, витрати на вирішення правових конфліктів, на матеріали, витрачені на формування об'єкта інтелектуальної власності, собівартість науково-методичного забезпечення, індивідуалізації власної продукції – логотипа, ліцензій, сертифікатів тощо.

Порівняльний підхід або ринковий, застосовується, якщо є досить розвинутий ринок продажу НА, що оцінюються. Цей підхід ґрунтується на принципі ринку, що ефективно функціонує, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення.

Підхід прибутковості використовується, як правило, при оцінці патентів і ліцензій, торгової марки, франшизи майнових прав. Він ґрунтується на розрахунку економічних вигід, пов'язаних з отриманням прибутку за рахунок НА, не відображених в балансі підприємства, які забезпечують прибуток на активи або власний капітал вище середнього рівня.

Бухгалтерським документом для оприбуткування НА є Акт-приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ 1. У цьому випадку поряд з найменуванням документа в рамочці проставляється знак НА, який означає, що обрана форма обліку основних засобів використана для оприбуткування НА.

У формі № ОЗ-1 є всі необхідні реквізити для відображення детальної характеристики об'єкта, його первинної вартості, терміну корисного використання, норми амортизації й іншої інформації, необхідної для обліку об'єкта НА.

Аналітичний облік руху НА і амортизації здійснюється в розрізі субрахунків за їхніми видами у відомості № ВНА-1 «Відомість обліку НА і нарахованої амортизації (зносу)».

Списання НА може бути оформлене актом на списання основних засобів типової форми № ОЗ-3 з проставлянням поряд із назвою форми знака НА.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. Рахунок активний, балансовий, за видом – інвентарний.

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів.

За кредитом рахунку 12 "Нематеріальні активи" - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:

- 121 "Права користування природними ресурсами"
- 122 "Права користування майном"
- 123 "Права на комерційні позначення"
- 124 "Права на об'єкти промислової власності"
- 125 "Авторське право та суміжні з ним права"
- 127 "Інші нематеріальні активи".

Характеристика субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи» подана у табл. 1

Таблиця 1

Субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи»

<i>№ субрахунку</i>	<i>Призначення</i>
121 "Права користування природними ресурсами"	ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 "Права користування майном"	ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)
123 "Права на комерційні позначення"	ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо)
124 "Права на об'єкти промислової власності"	ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, тощо)
125 "Авторське право та суміжні з ним права"	ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо)
127 "Інші нематеріальні активи"	ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)

Аналітичний облік НА та накопичення амортизації цих активів ведеться за кожним

активом окремо в картках обліку з розподілом на власні й отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти.

Для узагальнення інформації про наявність та рух НА та суму накопиченої амортизації призначений Журнал 4 (за кредитом рах. 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35).

У I розділі Журналу 4 відображаються:

- вибуття НА внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання акту суми уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків НА;
- суму нарахованої амортизації;
- суму збільшення накопиченої амортизації НА внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

У II розділі Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію НА, вибуття капітальних інвестицій внаслідок продажу, уцінки тощо).

У Відомості 4.3. ведеться аналітичний облік НА за кожним інвентарним об'єктом.

2. Облік амортизації та вибуття нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства/установи і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством/установою встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у ПКУ протягом таких строків:

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 – інші нематеріальні активи (право ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)права	відповідно до правовстановлюючого документа

Тема 8. Облік запасів

План лекційного заняття:

1. Сутність, визнання та класифікація запасів.
2. Оцінка запасів при їх надходженні.
3. Методи оцінки вибуття запасів.

1. Сутність, визнання та класифікація запасів

Питання обліку запасів регламентується П(С)БО 9 «Запаси» № 246 від 20.10.1999 р. та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів (далі - Методичні

рекомендації) можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності (крім банків та бюджетних установ).

Методичні рекомендації не поширюються на: незавершені роботи підрядника за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; фінансові активи; поточні біологічні активи, якщо вони оцінені за справедливою вартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 N 790.

Запаси - активи, які:

- 2) утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- 2) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Таблиця 1

Класифікація запасів за економічним змістом:

1. За призначенням та утворенням	- запаси сезонні; - запаси постійні; - поточні (оборотні); - підготовчі (технологічні); - резервні (страхові)
2. За місцем знаходження	- запаси на складі; - запаси в дорозі; - запаси у виробництві
3. За наявністю на підприємстві	- запаси нормативні; - запаси понаднормативні
4. За ступенем ліквідності	- ліквідні запаси; - неліквідні
5. За походженням	- первинні запаси; - вторинні запаси
6. За обсягом	- запаси вільні; - запаси обмежені
7. За сферою використання	- запаси у сфері виробництва; - запаси у сфері обігу
8. За складом та структурою	- запаси виробничі; - запаси у незавершеному виробництві; - запаси готової продукції; - запаси товарів

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, напівфабрикати, тару (строк корисного використання якої не більше одного року), тарні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва, адміністративних потреб та збуту;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, встановленим стандартам або технічним умовам тощо;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінені за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси";
- продукцію сільського і лісового господарства після її первісного визнання;
- інші запаси.

Запаси визнаються активом, якщо:

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

Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності.

2. Оцінка запасів при їх надходженні

Запаси, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, що виникли у зв'язку з придбанням підприємством запасів, зокрема:

- ціна придбання за вирахуванням знижок відповідно до договору з постачальником (продавцем) та непрямих податків, крім випадків, якщо податки не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;
- суми ввізного мита;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, втрати і нестачі запасів в межах норм природного убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- проценти за користування позиками, крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 N 415;
- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;
- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів;
- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Наднормативні втрати і нестачі запасів та/або зіпсовані запаси, які виявлені під час оприбуткування і сталися при їх транспортуванні, оцінюються виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів, що визначається у порядку, наведеному у підпункті 2.2 цих Методичних рекомендацій.

Первісна вартість одиниці придбаних запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, що пов'язані з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів.

Запаси, придбані за іноземну валюту, оцінюються у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій (дата визнання активів). Якщо оплата запасів в іноземній валюті передує їхньому надходженню, то оцінка запасів на дату їх оприбуткування здійснюється у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату перерахування іноземної валюти.

Запаси, що надійшли від постачальника і не відповідають критеріям визнання активу у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам угод, технічним умовам тощо, відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість. Формування виробничої собівартості таких запасів здійснюється у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися та відображатися у бухгалтерському обліку за справедливою вартістю з наступним коригуванням до собівартості.

Первісною вартістю запасів, що отримані як внесок до статутного (пайового) капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених підпунктом 2.2 цих Методичних рекомендацій.

Справедлива вартість визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 N 163.

При визначенні справедливої вартості запасів підприємство може використовувати дані про:

а) останню ринкову ціну операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

б) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого визначається справедлива вартість;

в) додаткові показники, які характеризують рівень цін на запаси.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням фактично понесених витрат, які передбачені підпунктом 2.2 цих Методичних рекомендацій.

Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів (або запасів, що підлягають передачі). Якщо балансова вартість переданих запасів (або запасів, що підлягають передачі) перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо, ліквідації основних засобів), оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання в запланованих

цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості.

Первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання.

3. Методи оцінки вибуття запасів

Для оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу, іншому вибутті) застосовують методи:

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

Для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Приклади розрахунку вартості запасів при вибутті за методами оцінки наведені у додатку 1 до цих Методичних рекомендацій.

Оцінка відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

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

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод нормативних затрат при оцінці вибуття запасів базується на застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних підприємство повинно регулярно аналізувати відхилення від норм та у разі необхідності переглядати встановлені норми.

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

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок

звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

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

Запаси відображаються у фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів визначається як очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Перегляд первісної вартості запасів і коригування її до рівня чистої вартості реалізації проводиться, якщо на дату балансу відбулося зменшення величини первісно очікуваних від використання запасів економічних вигод внаслідок зниження їх ціни, зіпсування, застаріння, закінчення терміну зберігання тощо.

Приклад визначення чистої вартості реалізації запасів наведено у додатку 2 до цих Методичних рекомендацій.

Тема 9. Облік виробничих запасів та МШП

План лекційного заняття:

1. Облік виробничих запасів.
2. Особливості обліку палива.
3. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.

1. Облік виробничих запасів

Попредметний облік запасів здійснюється на складі (у коморі) підприємства. Відповідальність за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей покладається на матеріально відповідальних осіб. Матеріальна відповідальність робітників настає згідно з чинним трудовим законодавством. З матеріально відповідальними особами укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність на основі однойменного типового договору. На підприємствах письмові договори про повну матеріальну відповідальність мають укладатися з завідувачами господарства, працівниками, що виконують роботи з приймання (видачі) матеріальних цінностей.

Адміністрація підприємства зобов'язана створити такому працівникові умови, необхідні для нормальної роботи та забезпечення збереження матеріальних цінностей; ознайомити працівника з чинним законодавством про матеріальну відповідальність робітників за збитки, завдані підприємству, а також чинними інструкціями, нормативами та правилами зберігання, приймання, оброблення, продажу (відпуску), перевезення або застосування у процесі виробництва переданих йому матеріальних цінностей; проводити у встановленому порядку інвентаризацію матеріальних цінностей.

Запаси мають зберігатися у спеціально пристосованих приміщеннях (складах, коморах), оснащених ваговимірвальним приладдям, що забезпечує точність підрахунку кількості прийнятих та відпущених матеріалів. Якщо на підприємстві є кілька сховищ (у відділеннях, філіалах), то за кожним із них закріплюється певна група матеріальних цінностей. Сховищу присвоюють номер (шифр), який проставляється на всіх прибуткових та видаткових документах. Для забезпечення їх швидкого приймання та видачі, а також для проведення інвентаризації запаси розміщуються на стелажах, у комірках, піддонах з обов'язковим зазначенням матеріальних ярликів. В ярликах відображають найменування

запасу, його марку, сорт, розмір, номенклатурний номер, одиницю виміру, ціну, норму запасу.

Надходження матеріалів оформлюється розпискою матеріально відповідальної особи на документах постачальника чи акті (рахунки, накладні, товарно-транспортні накладні) тощо. У разі централізованої доставки матеріальних цінностей приймання їх підтверджується не тільки розпискою матеріально відповідальної особи в супровідному документі постачальника, а й штампом (печаткою) підприємства.

Оформлення відпуску матеріалів зі складів установи здійснюється на основі документів, затверджених керівником підприємства. Видаткові документи можна об'єднати у дві групи — разові та накопичувальні.

Для оптимального використання запасів кожний господарюючий суб'єкт повинен організувати їх кількісно-сортний облік у розрізі кожної одиниці обліку, тобто кожного номенклатурного номера. Такий облік має забезпечити як контроль за наявністю та рухом запасів, так і своєчасне матеріально-технічне забезпечення як основу безперебійної роботи підприємства.

Для організації кількісно-сортного обліку запасів необхідно обрати один із методів, що найбільшою мірою відповідає технології й організації виробництва, частоті відпуску запасів зі складів, побудові апарату бухгалтерії, матеріально-технічному оснащенню як складів, так і бухгалтерії. До методів кількісно-сортного обліку запасів належать:

- кількісно-сумовий метод;
- оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод;
- метод із застосуванням сучасних засобів комп'ютерної техніки.

Вибір певного методу залежить від його переваг та недоліків. При кількісно-сумовому методі аналітичний облік запасів у натуральних показниках ведеться на складах у картках кількісно-сортного обліку, а в бухгалтерії – відомостях кількісно-сортного обліку, тобто дублюється, що є нераціональним і супроводжується зростанням обсягів облікових робіт.

При оперативно-бухгалтерському (сальдовому) методі аналітичний облік запасів у натуральних показниках ведеться лише на складах у картках складського обліку, а у бухгалтерії аналітичний облік запасів ведеться лише у грошових показниках за центрами відповідальності у розрізі субрахунків обліку запасів у Відомості 5.1, що забезпечує більш оптимальний обліковий процес. Комп'ютерний метод, побудований на базі оперативно-бухгалтерського (сальдового) методу є найбільш прогресивним за сучасних умов, забезпечуючи детальний, своєчасний, безпомилковий облік надходження та наявності запасів при порівняно невеликих витратах праці бухгалтерії.

Облік у бухгалтерії представляє єдину комплексну систему, яка дозволяє формувати дані як про кількість запасів, що надійшли і використаних за кожним номенклатурним номером (кількісний облік на складі), так і про їх вартість (вартісний облік у бухгалтерії). При цьому необхідно забезпечити повну відповідність даних складського і бухгалтерського обліку. Періодична перевірка наявності такої відповідності є одним з елементів поточного контролю достовірності відображення даних і збереження запасів.

За допомогою одного синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-матеріальних цінностей. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік. Деталізація аналітичного обліку запасів обумовлена, по-перше, наявністю великої кількості складів для їх зберігання; по-друге, значною їх номенклатурою; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо.

Всі дані про господарські операції відображаються в первинних документах, після чого їх потрібно згрупувати та узагальнити за об'єктами бухгалтерського обліку. На практиці групування здійснюється спочатку з великим ступенем деталізації, а потім з дедалі меншим. Наприклад, на складі щомісяця формуються десятки первинних документів з надходження та вибуття запасів. Одночасно інформація з них групується окремо за кожним видом запасів. Для цього ведуться картки, де відображаються залишок цього запасу і всі факти його надходження та вибуття.

До окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків можуть бути відкриті рахунки аналітичного обліку, які дозволяють визначити їх обсяг в цілому та за кожним видом окремо. Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, необхідній для управління виробництвом. Найбільш типовими розрізами аналітики можуть виступати наступні: склади, комори, матеріально відповідальні особи, групи запасів, види діяльності тощо.

На підприємствах облік запасів ведеться в аналітичному розрізі з відображенням кількості та вартості кожної облікової одиниці запасів, яка визначається за видом натурального вимірника для обліку даних видів запасів (одиниці, літри) та величиною (кілограми, тонни). Для різних видів запасів використовуються різні натуральні вимірники.

Приймаючи звіт про рух матеріальних цінностей, бухгалтер здійснює ретельну перевірку правильності його складання. Перевірка правильності відображення записів товарно-матеріальних цінностей на початок місяця здійснюється шляхом зіставлення з даними попереднього звіту або сальдової відомості. У звіті особливо чітко потрібно перевірити прибуткову частину, звертаючи увагу на те, чи всі первинні документи подано і чи всі цінності з них записано у звіті. При цьому використовують журнал реєстрації довіреностей, в якому зафіксовані видані довіреності на одержання цінностей і є інформація про їх використання.

Видаткову частину звіту перевіряють відповідно до доданих первинних документів. Слід пам'ятати, що тут матеріально відповідальна особа має прямий інтерес, а тому буде старатися додати всі видаткові документи. Адже якщо видаток не підтверджено документом, то це пряма втрата відповідальної особи. Перевіривши правильність вступних залишків матеріалів, прибуткову і видаткову частини звіту, простим арифметичним підрахунком контролюють визначені кінцеві залишки.

Облік наявності цінностей ведуть у сальдових відомостях. Записи в них здійснюють із звітів про рух матеріальних цінностей після їх перевірки. При використанні комп'ютерів інформацію з первинних документів вводять у комп'ютер і одержують в автоматизованому режимі оборотні відомості з обліку руху матеріалів, які і є аналітичним обліком. На комп'ютері також одержують оборотно-сальдові відомості. Також, за допомогою комп'ютерної програми та на основі оформлених первинних документів, можна сформувати картку будь-якого балансового рахунку, що містить стовпці: дата, документ, операції, дебет, кредит, поточне сальдо .

Дані синтетичного і аналітичного обліку запасів відображаються в журналах № 5 і 5А. Окрім даних щодо надходження матеріалів за групами у другому розділі Журналу № 5 (5А) наводиться інформація про залишки запасів на початок місяця в облікових цінах і за фактичною собівартістю.

Облік запасів за синтетичними рахунками або субрахунками ведеться у Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) та місцями витрат (синтетичними рахунками чи субрахунками обліку витрат).

Відомість 5.1 складається з трьох розділів. У першому розділі дані про рух матеріалів показуються в облікових цінах. У другому – на кожному накопичувальну відомість відводиться один рядок, в який заносяться дані про надходження матеріалів у розрізі виділених у накопичувальних відомостях груп. Спочатку показники про надходження матеріалів відображаються як і в накопичувальних відомостях в облікових цінах. Надалі визначається сума витрат на заготівлю і доставку матеріалів, які відносяться до певної групи, а також фактична собівартість прибулих матеріалів.

Для синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей призначені рахунки класу 2 "Запаси". Це активні рахунки, за дебетом яких відображають залишок та надходження запасів, а за кредитом - їх вибуття. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів. Призначення кожного рахунку розглянемо детальніше.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено, що рахунок 20 "Виробничі запаси" має дев'ять субрахунків, з назв яких зрозуміло, що на них відображається:

- 201 сировина й матеріали;
- 202 купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- 203 паливо;
- 204 тара і тарні матеріали;
- 205 будівельні матеріали;
- 206 матеріали, передані в переробку;
- 207 запасні частини;
- 208 матеріали сільськогосподарського призначення;
- 209 інші матеріали.

Купуючи запаси, підприємство-покупець сплачує постачальникові їх купівельну вартість, здійснює витрати, пов'язані з перевезенням цінностей, завантаженням, розвантаженням тощо (транспортно-заготівельні витрати). Отже, фактична собівартість придбаних запасів складається з їх купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат. Транспортно-заготівельні витрати – це затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Оперуючи терміном «транспортно-заготівельні витрати», нормативні акти у сфері бухгалтерського обліку, на жаль, не дають його визначення. Тим часом, виходячи з положень п. 9 П(С)БО 9, можна зробити висновок, що ТЗВ однозначно виникають у зв'язку з надходженням запасів на підприємство та під ними слід розуміти витрати, безпосередньо пов'язані з процесом заготовляння та доставки запасів.

До склад транспортно-заготівельних витрат при їх інтерпретації відносять :

- оплату тарифу (фрахту) за перевезення вантажів залізничним, водним автомобільним і повітряним транспортом;
- провізну плату з усіма додатковими зборами, коли ціну на запаси встановлено з оплатою поставки франко-вагон (судно) — станція (порт, пристань) відправлення (крім штрафних санкцій);
- витрати на протипожежну та сторожову охорону при транспортуванні запасів;
- витрати з доставки та розвантаження на складах (коморах) підприємства запасів, що надійшли (крім оплати праці постійних складських працівників, яка належить до витрат на утримання заводських складів та включається до адміністративних витрат);
- витрати з утримання спеціальних заготівельних пунктів, складів та агентств, організованих підприємством у місцях заготівлі (закупівлі) запасів;
- засоби, витрачені на відрядження з безпосередньо заготівлі запасів та доставки (супроводу) їх на склади підприємства з місць заготівлі (а саме: витрати на відрядження водіїв та вантажників цього підприємства для доставки вантажів від постачальників).

А відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат належать: витрати на заготівлю запасів; оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів.

На практиці, покупець може отримувати товар на різних умовах, зокрема, вартість доставки запасів може бути: 1) включено до ціни товару; 2) встановлено понад ціну товару; 3) покладено на покупця. Окремі автори дотримуються думки, що до ТЗВ належать тільки ті витрати на доставку запасів, що покладаються саме на покупця. Якщо ж вартість транспортування входить до обов'язків продавця, а покупець її просто компенсує, понесені витрати є повноцінною складовою первісної вартості запасів і відносяться до статті «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю)». Такі витрати мають прямо включатися до первісної вартості запасів, а не за середнім відсотком ТЗВ.

Визначивши склад транспортно-заготівельних витрат можна вказати, що не належать до основних статей ТЗВ: витрати на утримання відділів постачання, що займаються

забезпеченням підприємства запасами; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству; прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісних технічних характеристик запасів; витрати і нестачі запасів у межах норм природного збитку.

Відповідно до норм П(С)БО 9 та Рекомендацій № 2, облік ТЗВ можна здійснювати одним із двох методів:

- пряме включення до первісної вартості конкретної одиниці запасів;
- узагальнення ТЗВ на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком.

1) ТЗВ, пов'язані з придбанням запасів, включають до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів під час їх оприбуткування. Цей метод доцільно застосовувати у разі, якщо можна достовірно визначити суми ТЗВ, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. За цим методом ТЗВ у складі первісної вартості певної одиниці запасів обліковують на конкретному субрахунку обліку запасів (субрахунки 201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 203 «Паливо» і т. д.). Розподіл сум ТЗВ може здійснюватися пропорційно вартісному, кількісному чи ваговому критерію (за вибором підприємства). Цей метод обліку найзручніший, оскільки не потребує складних розрахунків. Правда, застосовувати його можна далеко не у всіх випадках, оскільки не завжди точно відома сума витрат, пов'язаних з транспортуванням тих чи інших одиниць товарів

Наприклад, на підприємстві використовують саме прямий метод обліку транспортно-заготівельних витрат, тобто з включенням суми ТЗВ безпосередньо до фактичної собівартості придбаних товарів.

Підприємство за придбану партію товару в кількості 150 одиниць сплатила постачальнику 7200 грн. (у тому числі ПДВ -1200 грн.). При цьому транспортній організації за наданні послуги з доставки товару було сплачено 360 грн. (у тому числі ПДВ 60 грн.). Підприємством встановлено, що до складу первісної вартості товару ТЗВ уключаються прямо. У цьому випадку суми ТЗВ розподіляються між відповідними одиницями запасів при їх надходженні на підприємство.

2) ТЗВ, пов'язані з придбанням запасів, обліковують на окремому субрахунку обліку запасів. Цей метод доцільно застосовувати у разі, якщо ТЗВ пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів (тобто, коли ТЗВ неможливо пов'язати з конкретними одиницями запасів відразу під час їх оприбуткування). Тому виникає необхідність розподілу ТЗВ між одиницями запасів.

У нормативних документах не зазначається, які саме показники слід приймати за базу розподілу, тому підприємство має право вирішити це самостійно і передбачити у наказі про облікову політику, що розподіл ТЗВ між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Метод «узагальнення ТЗВ на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком» передбачає, що ТЗВ обліковуються на окремому субрахунку та списуються лише в момент вибуття запасів виходячи із середнього відсотка ТЗВ. Отже, фактично ТЗВ включаються не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуттям.

Для обліку ТЗВ рекомендовано використовувати субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» у торгівлі, а у виробництві рекомендовано використовувати субрахунок 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси» з аналітикою в розрізі окремих груп запасів, або субрахунки другого порядку, наприклад, субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину й матеріали».

Розрахунок середнього відсотка ТЗВ можна описати такою формулою (1):

$$\text{ТЗВ}\%_{\text{сер.}} = (\text{ТЗВ}\%_{\text{поч.}} + \text{ТЗВ}\%_{\text{над.}}) / (\text{З}\%_{\text{поч.}} + \text{З}\%_{\text{над.}}) \times 100, (1)$$

де ТЗВ%_{сер} – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %;

Зпоч. – залишок запасів напочаток місяця, грн.;

Знад. – вартість запасів, що надійшли впродовж місяця, грн.;

ТЗВЗпоч. – суматранспортно-заготівельних витрат, що припадають на запаси, на початок місяця, грн.;

ТЗВЗнад. – сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із запасами, які надійшли впродовж місяця, грн.

Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку, щомісяця розподіляється між сумою залишку товарних запасів на кінець звітного місяця і сумою вибулих за звітний місяць товарів

Усі транспортні витрати можна розмежувати на:

- вартість транспортних послуг по доставці запасів власними силами;
- вартість транспортних послуг по доставці запасів сторонніми організаціями.

В свою чергу, до власних транспортних витрат підприємства відносять:

1) безпосередні витрати з транспортування, а саме:

- вартість пального, в кількості необхідній для подолання відстані транспортним засобом від підприємства-покупця до підприємства-продавця та на зворотній шлях;
- інші витрати, понесені підприємством у зв'язку з доставкою запасів;

2) Витрати на відрядження водія та експедитора по доставці запасів;

3) Інші витрати на доставку сировинної продукції.

Документальне оформлення перевезень вантажу оформлюється наступними первинними документами, затвердженими наказом Міністерства транспорту України № 488/346 від 29.12.95: товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН); подорожнім листом вантажного автомобіля в міжнародному повідомленні (форма № 1 міжнародна); подорожнім листом вантажного автомобіля (форма № 2, діюча в межах України); талоном замовника (форма № 1 -ТЗ), тощо.

Товарно-транспортна накладна оформлюється вантажовідправником у чотирьох екземплярах на кожен поїздку транспорту. Перший екземпляр залишається у вантажовідправника і є підставою для списання запасів з балансу підприємства. Другий екземпляр призначений вантажоодержувачу і є підставою при оприбуткуванні вантажу. Третій екземпляр перевізник направляє замовнику транспорту і є підставою для розрахунку і оплати за виконані транспортні послуги. Четвертий екземпляр залишається у перевізника і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування зарплати водію.

Подорожній лист вантажного автомобіля, без якого заборонена його експлуатація, є документом обліку роботи водія і транспортного засобу. Заповнюється шляховий лист відповідальними особами перевізника вантажу. Подорожній лист вантажного автомобіля видається за формою № 2, як правило, на один робочий день. Виняток становлять міжміські перевезення. При перевезенні вантажів за межі України водію видається подорожній лист за формою № 1 (міжнародна) .

Слід зазначити, що фактична собівартість придбаних товарно-матеріальних цінностей не містить усіх витрат, пов'язаних з їх придбанням, доставкою та зберіганням. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне до транспортно-заготівельних витрат, перерахованих в П(С)БО 9 «Запаси», включити і витрати, пов'язані з роботою відділу маркетингу та реклами і зберіганням запасів на складі .

Таким чином, сума дебетових оборотів по субрахунку «Транспортно-заготівельні витрати» дасть загальну величину транспортно-заготівельних витрат з перевезення вантажів з включенням витрат на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту), за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків, яка може бути використана користувачами інформації для аналізу стану справ і ухвалення оперативних управлінських рішень. А облік транспортно-заготівельних витрат доцільно вести на рахунку 29 «Транспортно-заготівельні витрати» в розрізі кожного виду запасів.

2. Особливості обліку палива

Одним із основних елементів витрат автотранспорту є вартість паливно-мастильних матеріалів для надання автотранспортних послуг.

Під час надходження паливно-мастильних матеріалів на склад або до паливно-роздавальної колонки матеріально відповідальна особа — заправник (комірник) має оприбуткувати нафтопродукти, що надійшли зі складанням первинного документа (прибуткового ордеру тощо) і зробити необхідні записи в Журналі обліку нафтопродуктів із зазначенням дати надходження матеріалів, номера цистерни, номерів квитанції й товарно-транспортної накладної постачальника. Сторінки журналу мають бути прошнуровані, пронумеровані, скріплені підписами посадових осіб і печаткою підприємства.

Для обліку видачі палива зі складу використовують лімітно-заправочні відомості, які відкривають на місяць для кожного автомобіля. Відпуск палива водіям здійснює заправник у межах ліміту, встановленого на місяць.

Кількість фактично виданого водіям палива фіксують у двох документах: у Відомості обліку видачі нафтопродуктів і в Подорожньому листі водія. У Відомості обліку видачі нафтопродуктів заправник зазначає дату, номер подорожнього листа, прізвище водія і кількість відпущеного палива за марками. Водій підтверджує отримання палива своїм підписом. Заправник записує відпущене паливо до подорожнього листа і ставить у ньому свій підпис. Паливо, відпущене на заправку автомобіля, розглядають як внутрішнє переміщення від однієї матеріально відповідальної особи (заправника) до іншої (водія). На підставі цих документів і в такому самому порядку відображають рух талонів на паливо. При цьому складають окрему Відомість обліку видачі нафтопродуктів. Не використані талони, раніше отримані водієм, повертаються, про що у подорожньому листі роблять відповідний запис.

На підставі первинних документів, за якими на підприємстві здійснюють приймання і відпуск нафтопродуктів, матеріально відповідальна особа (заправник, комірник) складає Звіт про рух нафтопродуктів, який разом із первинними документами подає до бухгалтерії. Це слугує підставою для відображення в облікові руху нафтопродуктів. При складанні звіту враховують затверджені норми втрат нафтопродуктів у вагових одиницях на 1м² поверхні випаровування резервуарних місткостей та в кілограмах до кількості руху нафтопродуктів в осінньо-зимовий або весняно-літній період залежно від значення октанового числа палива та кліматичної зони. Втрати нафтопродуктів під час зачищення резервуарів і технологічних нафтопродуктопроводів списують за окремими актами, що складають на кожен випадок зачищення.

При виїзді з підприємства і після повернення водій надає подорожній лист, в якому механік (чи інша уповноважена особа) проставляє дані пробігу автомобіля за спідометром, а також залишки палива у баках автомобіля під час виїзду й при поверненні. Ці показники фіксують у диспетчерському журналі.

Фактичні витрати палива за кожним подорожнім листом встановлюють за розрахунком: до залишку палива у баках автомобіля на початок зміни додають кількість палива, отриманого в натурі або за талонами, і віднімають залишок його у баках на кінець зміни. Фактичні витрати за кожним подорожнім листом зіставляють із витратами, розрахованими за нормами, й визначають економію або перевитрати палива за кожною маркою автомобіля.

Списання паливно-мастильних матеріалів із підзвіту водія здійснюють з урахуванням чинних норм витрат їх. При цьому зважають на суттєві особливості експлуатації автотранспортних засобів. Для автомобілів норми встановлюють з урахуванням таких чинників: базова норма на пробіг (на 100 км); на поїздку із вантажем (враховують збільшення витрат палива через особливості маневрування, наявність операцій із завантаження та розвантаження); на одну тонну спорядженої маси (враховують додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа); на виконання транспортної роботи (враховують додаткові витрати палива під час руху

автомобіля з вантажем); на пробіг у разі виконання спеціальної роботи (на 100 км); на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі (на годину або виконану операцію); на роботу незалежного обігрівача. Крім того, враховують особливості дорожніх умов руху (збільшення витрат палива в зимовий період експлуатації, у гірській місцевості), виду палива, терміну експлуатації автотранспортного засобу тощо.

Придбання паливно-мастильних матеріалів у дорозі на сторонніх АЗС відображають в авансовому звіті водія. До авансового звіту додають документи, що підтверджують придбання цих матеріалів (чек ЕККА АЗС, товарний чек, розрахункову квитанцію, а також податкову накладну, якщо сума в чеку перевищує 20 грн). У подорожньому листі також має бути позначка АЗС про кількість виданого палива.

Водій упродовж трьох робочих днів після повернення із відрядження зобов'язаний відзвітувати за авансовим звітом про витрату одержаних у касі підзвітних сум. Підставою для списання паливно-мастильних матеріалів є подорожній лист автомобіля.

Облік талонів на нафтопродукти здійснює призначена керівником матеріально відповідальна особа у Книзі обліку талонів на нафтопродукти. Книга має бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером підприємства і затверджена печаткою. Записи в ній здійснюють щоденно за даними документів на оприбуткування і списання талонів на нафтопродукти. Оприбуткування талонів фіксують у книзі на підставі накладних на відпуск матеріальних цінностей (талонів на нафтопродукти). Списання талонів проводять згідно із видатковими ордерами (накладними). Видатковий ордер оформлюють на кожного водія, який отримує талони на нафтопродукти в підзвіт. Він містить такі обов'язкові реквізити: прізвище, ім'я, по батькові особи, яка отримує талони, номінал одного талону, загальну суму отриманих талонів, підписи матеріально відповідальної особи та водія. За даними прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа складає під копірувальний папір 2 примірники Звіту про рух талонів, один примірник передає до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами.

Підставою для списання палива є Відомість обліку видачі нафтопродуктів і подорожній лист. На кожне 1 число місяця здійснюють інвентаризацію залишків палива у баках автомобіля з оформленням інвентаризаційного опису.

Після того, як дані одержаних реєстрів звірено, складають дві картки: Картку обліку витрачання палива автомобілем та Особову картку водія.

Першу картку відкривають на кожний транспортний засіб. У ній указують фактичну й нормативну витрату палива за кожним подорожнім листом (економія чи перевитрата).

В Особовій картці водія відображають облік фактичного і нормативного витрачання палива за кожним подорожнім листом і підсумовують результати роботи за місяць (економія чи перевитрата), що слугує підставою для нарахування премій за економію чи утримань вартості перевитраченого палива. Вартість перевитрат палива списують за рахунок водія (якщо доведено його вину) або за рахунок підприємства (якщо вину водія не доведено).

На підставі підсумкових даних карток обліку витрат палива автомобілем технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає за кожним видом палива Зведену відомість обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за автомобілями за місяць, яку затверджує головний інженер підприємства і передає до бухгалтерії. Відомість треба звірити з даними про залишки палива в актах зняття залишків палива в баках автомобілів, а також із даними про фактичне отримання палива водіями і даними звітів матеріально відповідальних осіб (заправників) за поточний місяць. Після цього за відомістю проводять списання на витрати виробництва використаного палива.

На підставі актів інвентаризації залишків та звітів про рух палива технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає звіт про витрати палива за місяць, в якому відображає рух палива за видами, фактичні витрати палива за видами, фактичні витрати палива та результат (економія або перевитрати) проти встановлених норм. Перевитрати палива водіями за рішенням керівника підприємства відносять до відшкодування матеріально відповідальною особою або на витрати діяльності.

Заправку і дозаправку автомобілів мастилами здійснюють, як правило, під час проведення технічного обслуговування автотранспорту.

Облік наявності й руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб, здійснюють на субрахунку 203 «Паливо». На цьому рахунку також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.

До субрахунка 203 доцільно вести такі субрахунки другого рівня:

2031 «Нафтопродукти на складі» — обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що перебувають на нафтоскладах, у пунктах заправки, інших підрозділах підприємства, у ваговому й грошовому еквіваленті;

2032 «Нафтопродукти в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами на нафтопродукти в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

2033 «Нафтопродукти в баках автотранспортних засобів» — облікують паливо, отримане водієм із нафтоскладу підприємства і на сторонній АЗС;

2034 «Газоподібне паливо на складі» — обліковують газоподібне паливо на складі в підзвіті комірника;

2035 «Газоподібне паливо в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами, на газоподібне паливо в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

2036 «Газоподібне паливо в баках автотранспортних засобів» — обліковують газоподібне паливо у підзвіті водіїв.

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їхніми видами (марками), місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.

3. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» - малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) ідентифікуються за єдиним критерієм – строком служби, який не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До МШП зокрема належать: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Облік МШП ведуть на рах. 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети». Для цього необхідно до рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відкрити субрахунки за видами предметів, які використовує підприємство, поділивши їх на відповідні класифікаційні групи. Наприклад, субрахунок 221 виділити для обліку інструментів (пристосувань), 222 «Спецодяг», 223 «Спецвзуття», 224 «Засоби захисту», 225 «Господарський інвентар», тощо.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання. З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації на підприємствах повинен бути організований їх облік у натуральних показниках. Для обліку МШП, виданих під розписку робітнику чи бригадиру з роздавальної комори цеху для тривалого користування, у місцях використання використовують Картку обліку МШП (МШ-2).

Для забезпечення збереження МШП в експлуатації для їх обліку доцільно виділити субрахунок 073 «МШП передані в експлуатацію» і обліковувати у розрізі матеріально-відповідальних осіб протягом усього терміну експлуатації.

Спецодяг, виданий у підзвіт працівникам, доцільно обліковувати в особових картках обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (МШ-6). Картка ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху. Для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами застосовується Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (МШ-7). По закінченні термінів використання МШП списують на підставі актів про його непридатність, складених спеціальними комісіями.

Тема 10. Облік витрат виробництва

План лекційного заняття:

1. Загальна побудова виробничих витрат.
2. Облік витрат виробництва.
3. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

1. Загальна побудова виробничих витрат

Основні нормативно-правові документи з обліку витрат підприємства:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16. 07. 1999 р. (з змінами та доповненнями).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) – галузеві.

Витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (ПСБО 16 «Витрати»).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

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

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам витрат;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- балансова вартість валюти.

Для правильного обліку витрат велике значення має їх наукова класифікація.

Витрати класифікують за різними ознаками:

- за видами діяльності;
- за елементами (видами) витрат;
- за способом включення до собівартості продукції (прямі та непрямі);
- за місцем виникнення (групується по цехам, відділам, ділянкам, бригадам тощо);
- за видами продукції, робіт, послуг;
- за етапами виробничого процесу (стадіями, переділами);
- за часом виникнення (по календарним періодам);
- за статтями калькуляції.

2. Облік витрат виробництва

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), грунуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати:

- сировину та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергію на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- втрати від браку;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

Для обліку витрат виробництва використовується рахунок 23 «Виробництво».

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат: промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції; підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт; підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг; науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;

підприємств громадського харчування на випуск власної продукції; слова виключено
дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів; підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню; інших підприємств та організацій; допоміжних (підсобних) виробництв. слова виключено

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом — вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Собівартість послуг з ремонту, проведеного ремонтним підрозділом підприємства, зменшується на вартість матеріалів (зокрема запасних частин), отриманих при його проведенні, які придатні до подальшого використання і оприбутковані у складі запасів (крім матеріалів, отриманих при ліквідації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах

аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Списано вартість матеріальних цінностей, які були використані на виробництво продукції:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 20 «Виробничі запаси»

Списання матеріальних витрат на виробництво кожного виду продукції проводиться за фактичною наявністю але не більше норм витрат матеріалів для кожного виду виробу.

У випадку непередбаченого використання матеріалів застосовуються вимоги на одержання матеріальних цінностей зі складу і передачі їх у виробництво.

Із вартості матеріалів, що були використані на виробництво, віднімається вартість отриманих зворотних відходів по ціні їх використання по статі калькуляції «Зворотні відходи». Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції і втратили повністю або частково споживчі якості початкового ресурсу (хімічні або фізичні), і тому використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) або зовсім не використовуються по прямому призначенню.

Нарахування заробітної плати працівникам виробництва відображається наступним записом: Дт 23 «Виробництво» Кт 661 «Виплати працівникам»

Нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату працівників виробництва відображається записом: Дт 23 «Виробництво» Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів здійснюється на підставі даних Відомості нарахування амортизації і відображається записом: Дт 23 «Виробництво» Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

3. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції

Методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції називають сукупність прийомів організації документування й відображення в обліку виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції. Застосування певного методу залежить від технології виробництва.

Простий метод полягає в тому, що собівартість усієї продукції визначається прямим підсумовуванням усіх витрат за місяць. Собівартість одиниці продукції визначається діленням усієї суми витрат на кількість виробленої продукції. Усі витрати, як правило, прямі. Застосовується у галузях, де виробляється один вид продукції (електроенергетика, добувна промисловість).

Попередільний метод обліку витрат (від слова “переділ” – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці) використовується у виробництвах, де готова продукція є результатом послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується у серійних виробництвах для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції. Наприклад: випікання одного сорту хліба, печива, виготовлення одного виду макаронних виробів, фармацевтичних препаратів, взуття тощо.

При попередільному методі прямі витрати обліковуються по кожному переділу, а всередині переділу – за видами продукції, непрямі – в цілому по виробництву з розподілом між переділами в установленому порядку. Собівартість визначається по кожному переділу, а за видами продукції всередині переділу – коефіцієнтним методом.

Попередільний метод має два варіанти: однопередільний (простий) та багатопередільний. При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється на окремі етапи, а від першої до останньої операції складає одне ціле.

Наприклад, хлібовипікання тощо. Багатопередільний метод використовується у випадку, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (переділів). При цьому наприкінці кожного переділу одержують напівфабрикат, собівартість якого калькулюється.

Позамовний метод застосовується в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку та калькулювання є замовлення на окремий виріб, окремий проект або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. До таких виробництв відносяться суднобудівне, авіабудівне, видавниче, будівельне, меблеве та інші, аудиторська діяльність тощо. На основі замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат на виробництво, в якій відображуються витрати і визначається собівартість замовлення прямим додаванням витрат.

Нормативний метод застосовується на підприємствах обробної промисловості із масовим виробництвом, де виробляється різноманітна і складна продукція, що складається із великої кількості деталей та вузлів (наприклад, машинобудування, легка, взуттєва, шинна, меблева промисловість та ін.). Метод включає:

систематичний облік змін та відхилень від встановлених норм витрат на одиницю продукції у розрізі причин та винуватців цих відхилень;

складання та періодичне коректування нормативної калькуляції, заснованої на діючих нормах витрат;

визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми її вартості, відхилень від норм та самих норм.

Сутність нормативного методу зводиться до того, що витрати на виробництво обліковуються за поділом їх на три елементи обліку:

1. витрати в межах норми (плану, кошторису, квоти тощо);
2. зменшення (економія) або збільшення (перевитрати) витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом тощо) внаслідок зміни норми під впливом технічного прогресу;
3. відхилення витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом, планом тощо) у бік зменшення (економія) або збільшення (перевитрати).

В основу нормативного методу покладено складання нормативних калькуляцій собівартості окремих виробів за статтями калькулювання. Окремо ведеться облік відхилення від норм і змін норм. Фактична собівартість продукції визначається так: витрати по нормах плюс (мінус) відхилення від норм плюс (мінус) зміни норм:

$$\Phi_c = H + (-) Z + (-) B;$$

Де: Φ_c – фактична собівартість продукції.

H – нормативна собівартість продукції

Z – зміни норм

B – відхилення від норм.

Змішаний метод використовується, в основному, в серійних виробництвах, де готова продукція має багато загальних та індивідуальних характеристик. Наприклад, одночасний випуск на одній технологічній лінії декількох марок телевізорів, комп'ютерів, автомобілів. При цьому облік витрат на виробництво будь-яких окремих ідентичних деталей (наприклад, корпусів до телевізорів) можна вести, використовуючи позамовний метод, а облік витрат на технологічній лінії (збирання або конвеєр), де із сировини одержується готовий продукт – попередільний.

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що дозволяють максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

Змішаний метод застосовується на таких самих підприємствах, де може застосовуватись нормативний метод, але при використанні цього методу застосовують планові калькуляції, а витрати між видами продукції, що випускається, розподіляються згідно їх планової собівартості. Цей метод, на відміну від нормативного, не забезпечує постійного оперативного контролю над точністю калькулювання величини собівартості.

На практиці бувають і комбіновані методи, наприклад позамовно-нормативна калькуляція і т.д.

Для визначення фактичної виробничої собівартості одиниці обліку (виробу, деталі, замовленню) використовують калькулювання.

Калькуляція – це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за встановленою номенклатурою витрат.

Організація калькулювання собівартості продукції включає: вибір об'єктів калькулювання; перелік статей калькулювання; розробку методики, техніки та встановлення термінів калькулювання собівартості продукції.

Для калькулювання використовують реєстри аналітичного обліку – калькуляції у вигляді: карток; вільних аркушів; книг; електронних носіїв інформації. Облік організується за кожним об'єктом витрат (виробом, замовленням, групі виробів тощо) у розрізі статей калькуляції за показниками: залишок НЗВ на початок місяця; витрати за місяць; залишок НЗВ на кінець місяця, що дозволяє визначити собівартість кожного виду продукції у розрізі статей калькулювання.

Для визначення собівартості конкретного об'єкта калькулювання витрати виробництва групуються за статтями калькуляції. Номенклатура статей калькуляції залежить від технологічних і організаційних особливостей підприємства (підрозділу підприємства). Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються самим підприємством у наказі про облікову політику.

Тема 11. Облік готової продукції

План лекційного заняття:

1. Визначення, класифікація та оцінка готової продукції.
2. Облік наявності та руху готової продукції.
3. Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва.

1. Визначення, класифікація та оцінка готової продукції

Готова продукція – продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад .

Класифікацію готової продукції за різними ознаками наведено на рис.1.

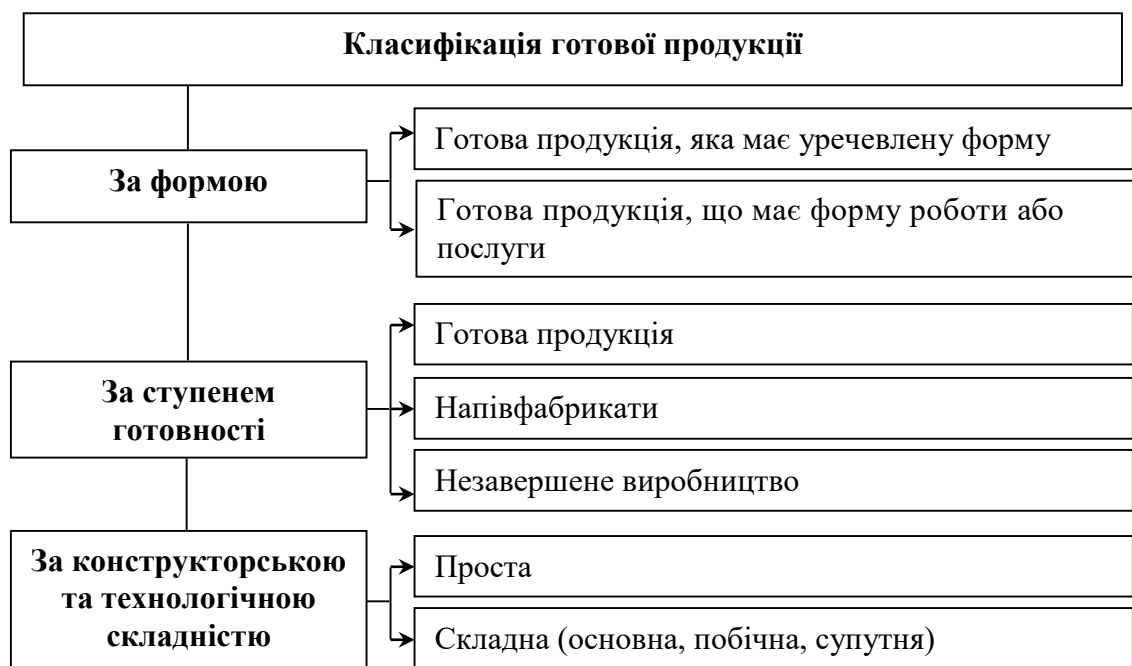


Рис. 1 Класифікація готової продукції

Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, ремонтні роботи, перевезення вантажів своїм автотранспортом для інших підприємств та ін. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз "Готова продукція", цей вид продукції називають "виконані роботи та послуги".

Таким чином, **продукція підприємства** може складатися з готової продукції та виконаних робіт та послуг. Усі елементи виробничого процесу - сировина, матеріали, паливо тощо, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво.

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади,
- б) зберігання продукції на складах підприємства,
- в) відпуск продукції на місці однородним і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;
- д) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

2. Облік наявності та руху готової продукції

Готова продукція оформлюється здавальною накладною і передається на склад. На невеликих підприємствах готова продукція прямо з виробництва, проминувши склад, відвантажується покупцям. Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.

На складі готова продукція обліковується в кількісному виразі за її видами на картках або в книгах складського обліку. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В картках або книгах складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її залишки.

Оцінка продукції у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами з деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов'язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку затрат на виробництво).

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами (при списанні з рахунка № 26 "Готова продукція") визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами.

Рівень (відсоток) відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень з продукції, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається записом:

Дебет рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції (рах. № 20 "Виробничі запаси", 90 "Собівартість реалізації" та ін.). **Кредит** рахунку № 26 "Готова продукція". Зі складу до бухгалтерії передаються прибуткові та витратні документи за реєстром під розписку бухгалтера. Для синтетичного обліку готової продукції призначено активний рахунок № 26 "Готова продукція". За дебетом цього рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва на склад за фактичною виробничою собівартістю. За кредитом - відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю. Залишок є

тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку № 26 "Готова продукція" вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку № 201 "Сировина і матеріали" або інших залежно від призначення цієї продукції.

Для правильного визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто незакінчену обробкою продукцію в процесі виробництва.

Пред'явленими розрахунковими документами (покупцеві, замовникові) вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Якщо покупець (замовник) за умовами договору одержує продукцію безпосередньо на підприємстві-виготовлювачі, то така продукція вважається реалізованою після видачі і відповідного оформлення документами та пред'явлення покупцеві-замовникові розрахункових документів.

Готова продукція оприбутковується на склад за фактичною собівартістю. До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Групування витрат на прямі та непрямі залежить від особливостей діяльності підприємства, номенклатури виробництва, організаційної структури, технології виробництва, тощо. Наприклад, якщо у цеху виробляють один вид продукції або декілька видів продукції в умовах ритмічного виробництва, то витрати на амортизацію і утримання обладнання будуть прямими. Якщо у цеху виробляють значну номенклатуру продукції, особливо в умовах неритмічного виробництва, то названі витрати будуть непрямими. Кожне підприємство повинне визначитись із переліком та складом прямих витрат. На більшості підприємств до них відносять витрати на оплату праці робітників виробництва та витрати на основні матеріали.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Для обліку матеріалів, що витрачені у звітному періоді на виробництво продукції, використовують такі методи:

- документування;
- партійний;
- інвентарний;
- розрахунковий.

При використанні методу документування фактичні витрати матеріалів визначають на підставі первинних документів (лімітно-забірних карт, актів-вимог). Кількість використаних матеріалів розраховують із урахуванням фактичних обсягів виробництва продукції. Цей метод доцільно використовувати на підприємствах, де відсутнє незавершене виробництво.

Партійний спосіб обліку матеріальних витрат використовують у виробництвах, де можливо проконтролювати кожну партію розкрою (наприклад, розкрій металів, тканини, шкіри). При цьому попередньо визначають вихід деталей за окремою партією, який заносять

до акту розкрою. Порівняння фактичних витрат матеріалів із розрахунковим дозволяє проконтролювати дотримання норм витрат матеріалів та виходу готової продукції.

За інвентарного методу у кінці кожного звітної місяця інвентаризують залишки невикористаних матеріалів, що були відпущені у виробництво. Після цього визначають вартість фактично витрачених матеріалів: до початкового залишку матеріалів у цеху додають відпущені матеріали і віднімають залишок. Інвентарний метод дозволяє також визначити матеріали, обробка яких розпочата на кінець звітної періоду. Інвентарний метод доцільно використовувати на підприємствах, що потребують наявності залишків матеріалів у цехах, а також мають незавершене виробництво на кінець звітної періоду. Перераховані методи обліку матеріальних витрат дозволяють не лише визначити фактичні витрати, але й виявити відхилення від встановлених норм.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Виробничу собівартість готової продукції за наявності незавершеного виробництва визначають так: до незавершеного виробництва на початок місяця додають витрати звітної місяця, вираховують повернення запасів, а також незавершене виробництво на кінець звітної періоду. Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається за формулою:

$$\text{Собівартість} = \text{НЗВп} + \text{витрати (Дт23)} - \text{НЗВк}$$

Протягом звітної місяця готова продукція обліковується не за фактичною собівартістю, а за обліковими цінами, що визначаються підприємством виходячи з розміру фактичної собівартості певних видів продукції за попередній період. Необхідність облікових цін зумовлена тим, що фактичну собівартість готової продукції можна визначити лише після зведення всіх витрат за місяць та калькулювання фактичної собівартості кожного об'єкта обліку. Протягом місяця технічно можна визначити величину лише прямих витрат, що включаються до собівартості кожного виду продукції згідно із технологічними картами, але фактична потужність та сума загально виробничих витрат, що включаються до собівартості виробленої продукції, стають відомі лише після закінчення звітної місяця.

Після завершення звітної місяця облікова вартість готової продукції коригується до фактичної. Для цього знаходять рівень (відсоток) відхилень фактичної собівартості готової продукції від її облікової вартості. Рівень (відсоток) відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової вартості визначається діленням суми залишку відхилень на початок місяця і суми відхилень за звітний місяць, на суму залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та готовою продукцією, що вироблена за звітний місяць. Відсоток відхилень облікової вартості готової продукції від фактичної визначається за формулою:

$$Вв = (Вп + Вм) / (Пп. + Пм),$$

де Вв – відсоток відхилень;

Вп – відхилення на початок місяця;

Вм - відхилення звітної місяця;

Пп. - продукція за обліковими цінами на початок місяця;

Пм - продукція звітної місяця за обліковими цінами.

Сума відхилень облікової вартості від фактичної визначається добутком рівня (відсотку) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Сума відхилень на початок місяця визначається як різниця залишку за рахунком 26 «Готова

продукція» за фактичною виробничою собівартістю та залишку готової продукції на складі за обліковими цінами.

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображають надходження готової продукції за фактичною виробничою собівартістю, за кредитом – вибуття (списання) готової продукції та суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до собівартості реалізованої продукції.

При списанні готової продукції зі складу її оцінюють за одним із методів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси»: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат.

3. Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва

Брак у виробництві – це продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням, або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Залежно від місця виявлення брак продукції поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній брак продукції – це брак, виявлений у процесі виробництва. Зовнішній брак продукції – брак, виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків.

Залежно від характеру відхилень від нормативів брак продукції поділяють на виправний (підлягає виправленню) та остаточний (не підлягає виправленню).

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок **24 "Брак у виробництві"**.

За дебетом рахунку 24 відображаються:

- витрати через виявлений зовнішній і внутрішній брак (вартість остаточного браку та витрати на виправлення браку);
- витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму;
- витрати на утримання гарантійних майстерень.

За кредитом рахунку 24 відображаються:

- суми, що списуються на витрати на виробництво як втрати від браку;
- суми зменшення втрат від браку продукції (вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною, вартість утримання з винуватців браку);
- суми відшкодувань, що підлягають одержанню від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік за рахунком 24 ведеться за видами виробництва.

Напівфабрикати – продукція, що не пройшла всіх стадій (етапів) виробництва на даному підприємстві і потребує подальшої обробки.

Облік напівфабрикатів ведеться на рахунку **25 "Напівфабрикати"**. Цей рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, в яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей у гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 "Виробництво".

За **дебетом** рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за **кредитом** – вибуття напівфабрикатів внаслідок продажу, передачі в дальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Аналітичний облік напівфабрикатів ведеться за їх видами, визначеними виходячи з потреб підприємства.

Тема 12. Облік витрат майбутніх періодів

План лекційного заняття:

1. Поняття витрат майбутніх періодів.
2. Відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку.
3. Облік витрат на підготовку й освоєння нової продукції.

1. Поняття витрат майбутніх періодів

Витрати майбутніх періодів – це витрати, здійснені у звітному періоді, але відносяться до наступного (або наступних) облікових періодів.

До витрат майбутніх періодів відносять:

– витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;

– витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів;

– сплачену авансом орендну плату;

– наперед сплачену страховку;

– рекламні послуги;

– передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, використовується рахунок 39 „Витрати майбутніх періодів”.

2. Відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку

За **дебетом** рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» відображаються понесені витрати майбутніх періодів, за **кредитом** – їх списання (розподіл) та включення до складу відповідних витрат звітного періоду.

Списання частини витрат майбутніх періодів оформляється розрахунком бухгалтерії, в якому зазначається сума таких витрат, що відносяться на витрати звітного періоду, а також назва, № документа, на підставі якого було здійснено віднесення таких витрат до витрат звітного періоду.

Затрати на освоєння нових виробництв, цехів та агрегатів, які враховані на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», перераховуються на рахунки затрат виробництва щомісячно протягом нормативного строку освоєння цих потужностей.

З моменту переходу на серійний випуск продукції витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів списуються щомісячно в розмірах, встановлених у спеціальних розрахунках (ці розрахунки складаються для кожного виду продукції виходячи з кошторисів витрат та планового випуску продукції у період, визначений для їх списання). У цих же розмірах витрати на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та нових технологічних процесів щомісячно перераховуються на рахунки «Витрати майбутніх періодів» та «Основне виробництво» та включаються до собівартості продукції, яка випущена у звітному місяці. Обліковим регістром обліку витрат майбутніх періодів є Журнал 5 (розділ III).

Таблиця 1

Основні господарські операції з обліку витрат майбутніх періодів

Зміст операції	Дт	Кт
Перераховано кошти всього: в т.ч. за на підписку періодичних видань за рекламну продукцію за орендовані основні засоби оплата телефонних послуг	39	311
Списано на витрати майбутніх періодів по освоєнню продукції :		
виробничі запаси	39	20
оплата праці робітникам	39	661
відрахування на соціальні заходи	39	65
по розрахунках з іншими кредиторами	39	685
знос основних засобів	39	131
витрати по відрядженню	39	372
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з освоєння нових виробництв	23	39
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з сплатою орендних платежів за користування основними засобами	91	39
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з підпискою періодичних видач	92	39
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з оплатою телефонних послуг	92	39
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з організацією набору спеціалістів	92	39
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з рекламною продукцією	93	39
Списано витрати майбутніх періодів пов'язані з придбанням ліцензії	94	39

3. Облік витрат на підготовку й освоєння нової продукції

Облік витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції здійснюється у розрізі відповідних статей калькуляції, по яких здійснюється облік витрат зокрема на: витрати на проведення досліджень, пов'язаних із пошуком нових, до цього невідомих, матеріалів;

- проектування, конструювання, розробка дизайну нового виробу;
- розробка технологічного процесу виготовлення майбутнього виробу;
- виготовлення дослідного зразка;
- розробка і оформлення нормативної бази (отримання державного стандарту і т. ін.).

Треба зазначити, що кожна із наведених статей є комплексною, тобто, до її складу можуть входити трудові витрати (заробітна плата), відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати (вартість сировини, напівфабрикатів, комплектуючих), а також вартість робіт і послуг, виконаних іншими суб'єктами підприємницької діяльності.

Аналітичний облік витрат на підготовку і освоєння виробництва здійснюється у розрізі конкретних видів продукції.

По факту закінчення комплексу робіт, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, на підприємстві вирішується питання щодо списання зазначених витрат на собівартість нового виду продукції. Списання таких витрат може здійснюватися двома способами: 1) рівномірним; 2) за кошторисними ставками.

Спосіб рівномірного розподілу витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва рівними частинами на протязі терміну їх списання, визначеного на підприємстві.

Розподіл витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції при використанні способу кошторисних ставок, передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва пропорційно кошторисної ставки, яка визначається шляхом ділення таких витрат на запланований випуск нового виду продукції. Треба зазначити, що за умов,

коли фактичний обсяг виробництва продукції відстає від запланованого, — на підприємстві може бути переглянута норма списання витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції у сторону її збільшення, виходячи із нового плану обсягу виробництва продукції.

Рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів” кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків: за кредитом з дебетом рахунків

20 “Виробничі запаси” 23 “Виробництво”

22 “Малоцінні та швидкозношувані 37 “Розрахунки з різними предмети дебіторами”

30 “Готівка” 84 “Інші операційні витрати”

31 “Рахунки в банках” 91 “Загальноновиробничі

37 “Розрахунки з різними дебіторами” витрати”

47 “Забезпечення майбутніх витрат і 92 “Адміністративні витрати” платежів” 93 “Витрати на збут”

63 “Розрахунки з постачальниками 94 “Інші витрати операційної та підрядчиками” діяльності”

65 “Розрахунки за страхуванням”

66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

68 “Розрахунки за іншими операціями”

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Основне призначення та об'єкти фінансового обліку.
2. Організація документообороту на підприємстві.
3. Стандарти бухгалтерського обліку і звітності, які регламентують порядок ведення фінансового обліку.
4. Облікова політика та її роль у формуванні теоретичних, методологічних і організаційних аспектів бухгалтерського обліку в Україні.
5. Загальний порядок ведення касових операцій.
6. Документування касових операцій.
7. Загальні положення щодо здійснення операцій на рахунках в банках.
8. Форми безготівкових розрахунків.
9. Сутність та визнання фінансових інвестицій.
10. Придбання короткострокових фінансових інвестицій.
11. Реалізація (продаж) поточних фінансових інвестицій.
12. Розкриття інформації про короткострокові фінансові інвестиції у фінансовій звітності.
13. Узагальнення операцій з обліку короткострокових фінансових інвестицій у регістрах бухгалтерського обліку.
14. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості.
15. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.
16. Облік розрахунків з покупцями та замовниками.
17. Облік розрахунків з різними дебіторами.
18. Облік резерву сумнівних боргів.
19. Сутність та класифікація основних засобів.
20. Облік основних засобів при їх надходженні.
21. Облік витрат на утримання основних засобів.
22. Облік зносу основних засобів.
23. Облік витрат на поліпшення, ремонт і утримання основних засобів.
24. Склад інших необоротних матеріальних активів.
25. Облік інших необоротних матеріальних активів.
26. Облік зносу (амортизації) інших необоротних матеріальних активів.
27. Облік вибуття інших необоротних матеріальних активів.
28. Сутність та оцінка нематеріальних активів.
29. Критерії визнання нематеріальних активів

30. Облік капітальних інвестицій у придбанні (створенні) нематеріальних активів.
31. Облік амортизації нематеріальних активів.
32. Облік вибуття нематеріальних активів.
33. Сутність та класифікація запасів.
34. Критерії визнання запасів.
35. Оцінка запасів при їх надходженні.
36. Методи оцінки запасів при їх вибутті.
37. Склад виробничих запасів.
38. Облік виробничих запасів.
39. Облік палива.
40. Облік виробничих витрат.
41. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.
42. Визначення та класифікація готової продукції.
43. Оцінка готової продукції
44. Облік наявності та руху готової продукції.
45. Облік браку.
46. Облік напівфабрикатів власного виробництва.
47. Сутність витрат майбутніх періодів.
48. Відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку.
49. Облік витрат на підготовку й освоєння нової продукції.
50. Аналітичний та синтетичний облік витрат майбутніх періодів за їх видами.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна:

1. Біологічні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>
2. Будівельні матеріали: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, із змінами і доповненнями. офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
4. Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 312 с. URL: https://cul.com.ua/preview/obl_pol_pidpr.pdf
5. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
6. Витрати на розвідку запасів корисних копалин: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. №1090 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text>
7. Вплив змін валютних курсів: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>
8. Вплив інфляції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.02.2002 р. № 147 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. зі змінами і доповненнями.

Офіційний сайт Верховної ради України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text>

9. Давидов Г.М., Савченко В.М., Пальчук О.В. Облікова політика: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем». 2017. 362 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/158807112.pdf>

10. Дебіторська заборгованість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>

11. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

12. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

13. Зменшення корисності активів: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>

14. Інвестиційна нерухомість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text>

15. Кіляр О.Р. Конспект лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства» для студентів напряму 6.030509 «Облік і аудит». Тернопіль, ТНТУ імені І. Пулюя, 2016. 69 с. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/123456789/15823>

16. Король Г.О., Сокольська Р.Б., Акімова Т.В. Фінансовий облік І. Частина І: Навчальний посібник. Дніпропетровськ. НМетАУ. 2011. 40 с.

17. Кулик В.А. Левченко З.М. Облікова політика підприємства: навчальний посібник. SBA print. 2019. 238 с. URL: <space.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8689/1/Кулик%20В.А.%20Левченко%20З.М.%20Облікова%20політика.pdf>

18. Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) : практич. Посібник. упоряд. Безверхий К. В. К. : Центр учб. літ., 2015. 226 с.

19. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) : в 2 ч. ; пер. з англ. К : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. 1223 с.

20. Методичні рекомендації щодо заповнення фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

21. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>

22. Нематеріальні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

23. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>

24. Об'єднання підприємств: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №

19, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 242 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>

25.Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

26.Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

27.Оренда: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>

28.Орлова В. К. Фінансовий облік: навч. пос. К. : Центр навчальної літератури, 2010. 510 с.

29.Платіж на основі акцій: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р. № 1577. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09#Text>

30.Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>

31.Національне положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 із змінами від 17.09.15 р. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

32.Прибуток на акцію: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text>

33.Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>

34.Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Інструкція затверджена Постановою НБУ від 21.01.2004 р. № 22. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text>

35.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

36.Про затвердження Національне положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом МФУ від 22.05.1995 р. № 88, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

37.Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.96 р. № 116, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>

38. Про затвердження *типових форм первинного обліку*: Наказ від 29.12.1995 № 352. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

39. Про інвентаризацію активів та зобов'язань: Національне положення затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

40.Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Національне положення затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

41. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>

42. Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Інструкція затверджена Постановою НБУ від 12.11.2003 р. № 492. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text>

43. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>

44. Скоробогатова Н.С. Бухгалтерський облік. К: КІІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. 248 с. URL:

https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/20080/1/%d0%a1%d0%ba%d0%be%d1%80%d0%be%d0%b1%d0%be%d0%b3%d0%b0%d1%82%d0%be%d0%b2%d0%b0_%d0%9d%d0%9f_%d0%91%d1%83%d1%85%d0%be%d0%b1%d0%bb%d1%96%d0%ba_.pdf

45. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

46. Фінансові витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>

47. Фінансові інвестиції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 12, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL:

48. Фінансові інструменти: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 13, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 листопада 2001 р. № 559 зі змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>

49. Теловата М.Т., Петраковська О.В. Фінансовий облік - 1 (у схемах і таблицях) Частина - 1: навч. посіб.; за заг. ред. М.Т. Теловатої. К.: Інтердрук, 2019. 217 с.

50. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. – Ч.1. М.І. Бондар, В.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська та ін.; за заг. ред. М.І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 553 с.

51. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. – Ч.2. М.І. Бондар, В.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська та ін.; за заг. ред. М.І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 590 с.

52. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. К. : Центр учб. літ., 2016. 336 с.

Допоміжна:

1. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч.-практ. пос. К.: Центр навчальної літератури, 2010. 536 с.

2. Гончар В.П. Основні засоби: складові облікової політики. Вісник Сумського національного аграрного університету. 2017. № 2. С. 35 - 41.

3. Колісник О.П. Процес формування облікової політики підприємства: теорія і практика. НАУКОВІ СТУДІЇ – XXI (культура, освіта – антропоцентричні парадигми і сучасний світ). Випуск 7 (Том 9). К.: МІЛЕНІУМ, 2016. Вип. 7 (Том 9). XIII с.+ 513 с. С. 172-179.

4. Колісник О.П., Ганноченко К.М. Формування облікової політики щодо розрахунків з різними дебіторами. «Ефективна економіка»: Електронне наукове фахове видання. Вип. 12. Дніпропетровськ: Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2016.

5. Колісник О.П., Поліщук М.О. Формування елементів облікової політики щодо основних засобів. «Економіка та суспільство»: Електронне наукове фахове видання. Вип. 9. Мукачево: Мукачівський державний університет, 2017. с. 1152- 1157

6. Король Г.О., Извекова І.М., Труш Ю.Т. Облікова політика підприємства: Навч.

посібник. Частина І. Теоретико-організаційні аспекти облікової політики. Дніпропетровськ: НМетАУ, 2015. 83 с.

7. Сердюк В. М. та ін. Облікова політика підприємства: Навч. Посібник. Донецьк: Донецький національний університет, 2013. 308 с.

8. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст]. К.: АСК, 2008. 952 с.

9. Фінансовий облік: Навч. посібник / За ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. 2-ге вид., доп. і перероб. К. : Центр учбової літератури, 2010. 510 с.

10. Шара Є. Ю. Фінансовий облік – І [текст] : навч. посіб./ Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, Н. В. Гуріна, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. К.: «Центр учбової літератури», 2012. 408 с.

11. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль: ВЦП «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с. С. 137 –138.

Інформаційні ресурси в Інтернет:

1. Сайт Верховної Ради України: [//www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
2. Сайт Кабінету Міністрів України <http://www.kmu.gov.ua>
3. Сайт ЛІГА:ЗАКОН: <http://www.liga.net>
4. Сайт Міністерства Фінансів України: <http://www.minfin.gov.ua>