МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНІ
ЗАПОРІЗЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

А. П. Макаренко
Т. О. Меліхова
О.Г. Мусійченко

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Навчальний посібник
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійних програм
«Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством»,
«Облік і аудит», «Облік, аудит та бізнес-консалтинг»

Затверджено
вченою радою ЗНУ
Протокол №12 від 01.07.2025р.

Запоріжжя
2025

УДК 657.15(075.8)
М 151

Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Мусійченко О.Г. Фінансовий облік І : навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійних програм «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством», «Облік і аудит», «Облік, аудит та бізнес-консалтинг». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2025. 342 с.

Послідовність та логічність викладення матеріалу у навчальному посібнику з дисципліни «Фінансовий облік І» розкривають в повному обсязі інформацію з ведення обліку: грошових коштів, запасів, основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій, витрат майбутніх періодів, дебіторської заборгованості. Навчальний посібник «Фінансовий облік І» містить авторський методологічний та практичний матеріал. Всі його розділи побудовані в єдиному стилі, а саме розкрита: методологія ведення обліку, практичні приклади з поясненням щодо їх розв'язання, завдання для самостійного вирішення, контрольні питання, завдання і тести. Це допоможе закріпити теоретичний та практичний матеріал з кожної теми.

За допомогою навчального посібника з дисципліни «Фінансовий облік І» здобувачі мають навчитися: користуватися законодавчо-інструктивними матеріалами; визначати об'єкти обліку та звітності; готувати облікову інформацію й відображати її на рахунках та в облікових регістрах; складати фінансову звітність; використовувати облікову інформацію.

Навчальний посібник з дисципліни «Фінансовий облік І» призначений для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійних програм «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством», «Облік і аудит», «Облік, аудит та бізнес-консалтинг».

Рецензенти:

В. В. Бобиль – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Українського державного університету науки і технологій (м. Дніпро).

Є. В. Міщук – д.е.н., професор, професор кафедри маркетингу, обліку, оподаткування та публічного управління Криворізького національного університету (м. Кривий Ріг).

Відповідальний за випуск

Т. О. Меліхова, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

УДК 657.15(075.8)
М151

© ІННІ ім.Ю.М. Потебні ЗНУ.
Макаренко А. П.,
Меліхова Т. О.,
Мусійченко О.Г., 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	6
ТЕМА 1. Основи побудови фінансового обліку	8
1.1 Роль обліку в системі управління і користувачі облікової інформації	8
1.2 Концептуальні основи фінансового обліку	12
1.3 Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	15
1.4 Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	17
1.5 Технологічний процес і процедури фінансового обліку	20
1.6 Контрольні питання	23
1.7 Тести для самоконтролю	24
1.8 Практичні приклади	28
1.9 Вправи для самостійного виконання	31
ТЕМА 2. Облік грошових коштів	33
2.1 Теоретичні основи обліку касових операцій	33
2.2 Облік грошових коштів у касі	49
2.3 Облік грошових коштів на рахунках в банках	58
2.4 Контрольні питання	68
2.5 Тести для самоконтролю	69
2.6 Практичні приклади	70
2.7 Вправи для самостійного виконання	74
ТЕМА 3. Облік дебіторської заборгованості	76
3.1 Загальні положення НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	76
3.2 Визнання та первісна оцінка дебіторської заборгованості	77
3.3 Класифікація дебіторської заборгованості	79
3.4 Облік дебіторської заборгованості	81
3.5 Списання дебіторської заборгованості	115
3.6 Узагальнення інформації про дебіторську заборгованість в регістрах бухгалтерського обліку	116
3.7 Контрольні питання	118
3.8 Тести для самоконтролю	119
3.9 Практичні приклади	122
3.10 Вправи для самостійного виконання	133
ТЕМА 4. Облік основних засобів	135
4.1 Загальні положення НП(С)БО 7 «Основні засоби»	135
4.2. Визнання, класифікація та види оцінок основних засобів	137

4.3 Облік придбання та первісна оцінка основних засобів	142
4.4 Витрати, пов’язані з експлуатацією основних засобів	151
4.5 Переоцінка основних засобів	156
4.6 Амортизація основних засобів	158
4.7 Облік вибуття основних засобів	166
4.8 Узагальнення інформації про операції з основними засобами у регістрах обліку	171
4.9 Контрольні питання	172
4.10 Тести для самоконтролю	173
4.11 Практичні приклади	177
4.12 Вправи для самостійного виконання	191
ТЕМА 5. Облік нематеріальних активів	194
5.1 Загальні положення НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	194
5.2 Визнання та оцінка нематеріальних активів	197
5.3 Синтетичний облік нематеріальних активів	200
5.4 Типові форми первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності	213
5.5 Контрольні питання	216
5.6 Тести для самоконтролю	217
5.7 Практичні приклади	219
5.8 Вправи для самостійного виконання	226
ТЕМА 6. Облік запасів	228
6.1 Загальні положення НП(С)БО 9 «Запаси»	228
6.2 Облік надходження запасів	231
6.3 Облік вибуття запасів	238
6.4 Відображення запасів у звітності та їх переоцінка	243
6.5 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів	245
6.6 Облік витрат виробництва	249
6.7 Облік готової продукції	262
6.8 Облік палива	265
6.9 Узагальнення інформації про запаси в регістрах бухгалтерського обліку	270
6.10 Контрольні запитання	271
6.11 Тести для самоконтролю	271
6.12 Практичні приклади	276
6.13 Вправи для самостійної роботи	290
ТЕМА 7. Облік фінансових інвестицій	295
7.1 Загальні положення НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»,	295

класифікація фінансових інвестицій	
7.2 Відображення фінансових інвестицій у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку	298
7.3 Первісна оцінка фінансових інвестицій	303
7.4 Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу	306
7.5 Контрольні питання	312
7.6 Тести для самоконтролю	313
7.7 Практичні приклади	316
7.8 Вправи для самостійної роботи	325
ТЕМА 8. Облік витрат майбутніх періодів	327
8.1 Поняття витрат майбутніх періодів	327
8.2 Облік витрат майбутніх періодів	329
8.3 Контрольні запитання	332
8.4 Тести для самоконтролю	332
8.5 Практичні приклади	334
8.6 Вправи для самостійної роботи	337
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА	339
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	340

ВСТУП

Правильне ведення фінансового обліку є обов'язковою передумовою успішної діяльності підприємств, а також забезпечує членів суспільства надійною та своєчасною інформацією про фінансовий стан та фінансові результати суб'єкта господарювання. Нормативно-правова база з фінансового обліку часто змінюється, тому актуальним питанням є забезпечення здобувачів знаннями, вміннями та навичками, які відповідають законодавству та будуть використовуватися випускниками на практиці.

Мета навчальної дисципліни – надати студентам знання про концептуальні засади, принципи і методи з фінансового обліку І та виробити у них навички користування нормативною базою, уміння підготовки облікової інформації в управлінні, відображення її на рахунках фінансового обліку та у фінансовій звітності.

За результатами вивчення курсу здобувач ступеня вищої освіти бакалавр отримає наступні компетенції:

- використовувати математичний інструментарій для дослідження соціально-економічних процесів, розв'язання прикладних завдань в сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування;
- здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому і управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення;
- здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов'язків;
- демонструвати розуміння вимог щодо професійної діяльності, зумовлених необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової держави.

Навчальний матеріал дисципліни «Фінансовий облік І» розподілений на логічно завершені змістові модулі. Тести, контрольні запитання та вправи для самостійної роботи дозволяють студентам закріпити теоретичний матеріал та самостійно оцінити свої знання.

Аналіз змісту та структури розділів навчального посібника свідчить, що у кожній темі теоретичний та практичний матеріал згруповано логічно та завершено, текст викладено системно і послідовно, доступно та чітко. Тести, контрольні запитання та вправи для самостійної роботи дозволяють здобувачам закріпити теоретичний та практичний матеріал та самостійно оцінити свої знання для подальшого використання їх на практиці.

Навчальний посібник орієнтує здобувачів на опанування теоретичних та методологічних основ фінансового обліку активів та складання фінансової звітності. Навчальний посібник складено з обов'язковим урахуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні акти.

Курс «Фінансовий облік І» базується на дисциплінах «Основи вартісного вимірювання в обліку», «Теорія бухгалтерського обліку». Набуті при вивченні

даного курсу знання необхідні для подальшого вивчення курсів: «Фінансовий облік ІІ», «Облік за видами економічної діяльності», «Аудит», «Документування в аудиті», «Основи фінансового аналізу», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Практикум з фінансового та управлінського обліку», а також для подальшої дослідницької діяльності з обліку, аналізу, оподаткування та аудиту.

Враховуючи те, що навчальний посібник підготовлено з урахуванням вимог реальної практики підприємств, він буде корисним для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійних програм «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством», «Облік і аудит», «Облік, аудит та бізнес-консалтинг».

ТЕМА 1. Основи побудови фінансового обліку

1.1 Роль обліку в системі управління і користувачі облікової інформації
1.2 Концептуальні основи фінансового обліку
1.3 Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності
1.4 Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
1.5 Технологічний процес і процедури фінансового обліку
1.6 Контрольні питання
1.7 Тести для самоконтролю
1.8 Практичні приклади
1.9 Вправи для самостійного виконання

Мета: дослідити роль обліку в системі управління, засвоїти концептуальні основи бухгалтерського обліку, основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, технологічний процес і процедури фінансового обліку.

Основні терміни і поняття: користувачі облікової інформації, бухгалтерський облік, фінансовий облік, принципи, міжнародні стандарти.

1.1 Роль обліку в системі управління і користувачі облікової інформації

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

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Бухгалтерський облік безпосередньо пов'язаний з управлінням і є невід'ємною частиною процесу управління.

Розвиток господарських зв'язків в умовах ринку значно розширює кількість користувачів обліковою і звітною інформацією. Користувачами фінансових звітів є існуючі та потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи і громадськість. Вони використовують фінансові звіти для задоволення певних різноманітних потреб у фінансовій інформації. Фінансові звіти для них основне джерело інформації фінансово-господарської діяльності підприємств.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **користувачі фінансової звітності** – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень (рисунок 1.1).

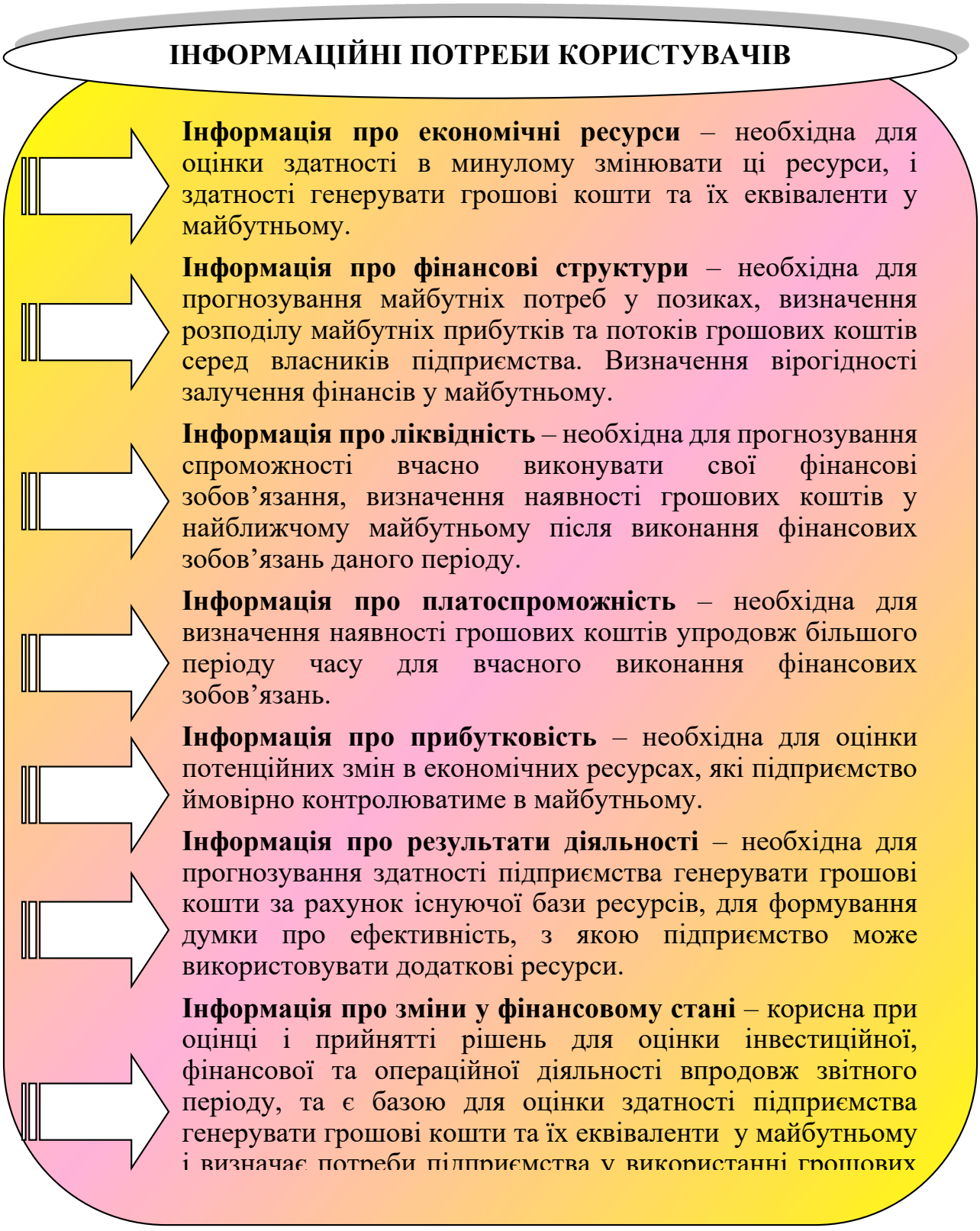


Рисунок 1.1 – Інформаційні потреби користувачів

Бухгалтера можна назвати виробником такого продукту як звітність (податкової, фінансової, статистичної, управлінської). У продукту є чимало споживачів (власники, інвестори, кредитори, аналітики, податкові органи, менеджери, співробітники тощо), які зацікавлені в його високій якості.

Професійна етика бухгалтерів – це сукупність стійких моральних

цінностей, які запропоновано бухгалтерам як правила поведінки в межах професійної діяльності та під час виконання службових обов'язків. Вони закріплюються у свідомості фахівців та формують морально-етичні орієнтири, слідування яким допомагає бухгалтерам зберігати неупередженість і справедливість у прийнятті повсякденних рішень. Дотримання етичних норм та принципів є однією з умов успіху, росту професіоналізму і майстерності фахівця.

Етику бухгалтерів встановлює Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (далі – Кодекс), розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC).

Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів визначає основоположні етичні принципи, що відображають визнання професією своєї відповідальності за захист суспільних інтересів.

Принципи є вимогами до поведінки, стандартами, яким, як очікується, повинні відповідати бухгалтери у своїй професійній діяльності.

Кодекс поділено на три частини, кожна з яких містить етичні норми і принципи поведінки у різних практичних ситуаціях:

– перша частина Кодексу відображає правила поведінки для всіх професійних бухгалтерів, основоположні принципи та концептуальну основу професії;

– друга частина Кодексу містить додатковий матеріал, що застосовується бухгалтерами при здійсненні ними професійної діяльності у бізнесі та публічній практиці;

– третя частина Кодексу регламентує порядок роботи бухгалтерів у публічній практиці, зокрема, містить додаткові матеріали щодо даного аспекту професійної діяльності, які не зазначені раніше у документі.

Відповідно до Кодексу **основними принципами** є:

1) чесність, що вимагає від бухгалтера бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

2) об'єктивність, що передбачає не ставити під загрозу професійні чи ділові судження через упередженість, конфлікт інтересів чи неналежний вплив інших осіб;

3) професійна компетентність та належна ретельність, які передбачають два самостійних аспекти:

– по-перше, досягнення та підтримку бухгалтером рівня професійних знань та навичок, необхідного для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів і чинного законодавства;

– по-друге, сумлінна організація професійної діяльності відповідно до актуальних технічних та професійних стандартів роботи;

4) конфіденційність, яка вимагає від бухгалтера збереження інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин, унеможливлення небажаного витоку даних чи їх розповсюдження;

5) професійна поведінка, яка є комплексною вимогою до фахівця і передбачає дотриманням ним вимог відповідних законодавчих і нормативних актів та уникнення будь-якої поведінки, що може дискредитувати професію та

бухгалтера як фахівця, знижуючи якість послуг та довіру до результатів його діяльності.

Етична поведінки бухгалтера – це порядок організації роботи фахівця в цифровому інформаційному просторі, зокрема:

– по-перше, підготовка достовірної і правдивої фінансової звітності, що поєднує результат технічної обробки фінансових і нефінансових потоків інформації та результат професійного судження конкретного фахівця, який її готує;

– по-друге, захист інтересів, комерційної таємниці та збереження майна компанії. Етичність поведінки, без перебільшень, здатна забезпечити захист і збереження бізнесу та економіки України;

– по-третє, гарантування господарюючому суб'єкту економічної безпеки шляхом прийняття бухгалтером та топ-менеджментом компанії ефективних управлінських рішень не лише на основі обробленої первинної інформації та аналітичних даних, але й суб'єктивного професійного судження і нагромадженого досвіду фахівців.

Бухгалтерський облік виконує в управлінні інформаційну, контрольну, оціночну та аналітичну функції.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, а також про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність.

Методологічно і організаційно бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський. Це дві галузі єдиної системи обліку, кожна з яких має своє призначення і відіграє свою роль в управлінні підприємством, у забезпеченні необхідною інформацією користувачів фінансової звітності.

Фінансовий облік – це сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Фінансовий облік – це комплексний системний облік господарської діяльності підприємства.

Об'єктами фінансового обліку, що відображаються на синтетичних та аналітичних рахунках є: активи підприємства, джерела власних засобів, зобов'язання, господарські операції, пов'язані з процесами придбання ресурсів, виробництва та реалізації, витрати за їх елементами; доходи за їх видами; фінансові результати діяльності та їх розподіл.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», **внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Об’єктами управлінського обліку є витрати та доходи підприємства, фінансові результати, вже попередньо відображені у фінансовому обліку. В управлінському обліку витрати перегруповуються за їх цільовим призначенням, тобто за видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності, тощо.

В межах управлінського обліку виробничих підприємств здійснюється облік витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому відповідно до чинного законодавства підприємства самостійно обирають метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Управлінський облік – це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів. Підприємства, організації організовують управлінський облік, виходячи з особливостей діяльності, структури, потреб управління. Головним критерієм організації управлінського обліку є корисність отриманої інформації для оцінки, контролю та прийняття ефективних управлінських рішень. Важливим етапом організації управлінського обліку є визначення внутрішньої звітності, її змісту.

Фінансовий облік є обов’язковим для ведення всіма господарюючими суб’єктами. Світова практика свідчить, що управлінський облік не є обов’язковим.

За даними фінансового обліку складається фінансова звітність підприємства, інформація якої не є комерційною таємницею та призначена для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Інформація управлінського обліку є комерційною таємницею. Ознайомлення з даними управлінського обліку та звітності можливе лише з дозволу власника або керівника підприємства, організації.

Соціальний облік призначений для вирішення питань, пов’язаних з соціальними і екологічними наслідками діяльності суб’єктів господарювання в усіх їх проявах та наданням інформації про виконання соціальних програм; формуванням нефінансової звітності.

Бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності. Бухгалтерський облік накопичує, групує, систематизує факти фінансово-господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством.

1.2 Концептуальні основи фінансового обліку

З бухгалтерської точки зору **концепція** – це сукупність основних теоретичних принципів ведення обліку та складання звітності. Вона є основою розробки нових та перегляду діючих нормативних актів з бухгалтерського обліку; прийняття рішень, які не врегульовані нормативними актами; допомагає користувачам бухгалтерської інформації в розумінні даних, що містяться у фінансовій звітності; забезпечує спеціалістів, які зайняті регулюванням бухгалтерського обліку, інформацією про підходи, що використовуються при проведенні цієї роботи.

Сукупність елементів концепції складають загальну основу побудови обліку.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: **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.

Метою фінансових звітів – є надання інформації про: фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів у прийнятті ними економічних рішень; результати управління, здійснюваного керівництвом, або підзвітність керівництва за довірені йому ресурси.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **визначає якісні характеристики фінансової звітності**:

1. Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути **дохідлива і зрозуміла** її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

2. Фінансова звітність повинна містити лише **доречну** інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

3. Фінансова звітність повинна бути **достовірною (правдивою).** Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

4. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам **порівнювати:**

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

5. Передумовою **зіставності** є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Необхідною умовою правдивого відображення діяльності підприємства є подання інформації у спосіб, який забезпечує якісні характеристики фінансових звітів.

Якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, наведеної у фінансових звітах.

Методологія бухгалтерського обліку за МСБО визначається:

– безпосередньо міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;

– Концептуальною основою МСБО (рисунок 1.2);

– тлумаченнями.



Рисунок 1.2 – Елементи концептуальної основи обліку

Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку затверджена Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Зміст концептуальної основи: мета фінансових звітів; основоположні характеристики фінансових звітів; якісні характеристики фінансових звітів; елементи фінансових звітів; визнання елементів фінансових звітів; оцінка елементів фінансових звітів; концепція капіталу та збереження капіталу.

Рада Міжнародних Стандартів Бухгалтерського обліку виділяє такі основні якісні характеристики фінансової звітності: зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність.

Задача розробки концепції розвитку обліку передбачає розробку єдиних основ його функціонування та повинна бути скоординована з правовими, податковими та іншими законодавчими актами.

Інструментом інформування стейкхолдерів про ефект від ведення бізнесу в соціально відповідальний спосіб є **нефінансова звітність.**

Розкриття інформації у **звітності про сталий розвиток** через нефінансові (соціальні) звіти, дозволить представити дані не про те, скільки та яких добрих справ зроблено, а про те, яких змін вдалося досягнути за результатами цих добрих справ.

Звітність підприємства про стійкий розвиток дозволить стейкхолдерам оцінити ефективність діяльності компанії, виходячи з їх інформаційних запитів, оскільки реалізація соціальних заходів приводить до підвищення ділової

репутації компанії.

Нефінансова звітність є одним із інструментів підвищення якості корпоративного управління та моніторингу сталого розвитку компаній, і засобом поліпшення діалогу зі стейкхолдерами.

В міжнародній практиці існують **три підходи до формування нефінансових звітів**:

1. Перший, заснований на Глобальному договорі, є досить розповсюдженим, зважаючи на простоту формування. Він передбачає складання Звіту про прогрес реалізації принципів Глобального договору.

2. Другий підхід базується на системі Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), передбачає формування Звіту зі сталого розвитку, який розкриває інформацію про діяльність підприємства не тільки в економічній області, але ще й в екологічній, соціальній сферах управління.

3. Третій підхід передбачає складання Звіту із корпоративної соціальної відповідальності за стандартом AA1000, заснований на діалозі із стейкхолдерами.

1.3 Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Для правдивого відображення фінансового стану, результатів діяльності підприємства при організації бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності слід дотримуватися принципів відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Принципи – це базові концепції основи відображення в обліку та звітності фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій їх активів, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів.

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- **автономності підприємства**, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, як самостійна господарська одиниця, що відокремлена від власників та інших підприємств; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства. Рахунки підприємства мають бути відокремлені від рахунків його власників. За кожною господарською одиницею ведеться бухгалтерських облік і складається фінансовий звіт. Принципу автономності дотримуються в усіх випадках, незалежно від організаційно-правової форми підприємства. Цей принцип ще називають принципом одиниці обліку;

- **безперервності діяльності**, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Принцип безперервності базується на тому положенні, що підприємство постійно функціонує і продовжуватиме в майбутньому свою діяльність

необмежений період часу. Власники підприємства не мають наміру його ліквідувати чи продати. Виходячи з цього принципу, господарські засоби включаються до балансу в оцінці за їх фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною. У звіт про фінансові результати включаються доходи і витрати, зумовлені нормальною поточною діяльністю підприємства. У протилежному разі, коли є ознаки, що підприємство припинить свою діяльність і буде ліквідовано, використовуються інші правила бухгалтерського обліку. В разі ліквідації підприємства його активи (майно) оцінюються за ліквідаційною (ринковою) вартістю;

- **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. Принцип історичної (фактичної) собівартості**,** означає, що у фінансовому обліку відображається собівартість господарських засобів (первісна, історична, фактична, тощо), а не їхня ринкова вартість. Іншими словами, в обліку і фінансовій звітності оцінка активів здійснюється, виходячи з фактичних витрат на їх придбання або виробництво. Відображення в обліку та звітності господарських засобів за їхньою собівартістю пояснюється двома причинами:

- по-перше, оцінка засобів за ринковою вартістю супроводжується великими труднощами її визначення. Крім того, ринкова вартість у будь-якому разі носить елемент суб'єктивності, тоді як собівартість є об'єктивною.

- по-друге, виходячи з принципу безперервності діяльності, підприємство не буде швидко реалізувати засоби, які йому належать. Воно використовує ці засоби для забезпечення своєї поточної діяльності. А тому нема потреби знати ринкову вартість засобів, що знаходяться на підприємстві і використовуються ним;

- **нарахування,** згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей). Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат регулює собою момент визнання доходів і витрат. За цим принципом доходи і витрати відображаються в обліку у тому періоді, в якому вони були нараховані, незалежно від того, коли фактично отримані чи сплачені гроші. Альтернативним методом є касовий метод, за яким доходи визначаються з моменту надходження грошей, а витрати – з моменту сплати грошей;

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

- **послідовності,** який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності. Принцип послідовності означає, що зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Зміни обраних методів

обліку та оцінки мають бути обґрунтовані і докладно описані в додатку до фінансової звітності. Це стосується методів нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, порядку нарахування зносу малоцінних швидкозношуваних предметів, створення резервів, методів обліку витрат виробництва, методів оцінки майна, тощо;

- **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. Обачність зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних засобів тощо). За цим принципом доходи обліковуються тоді, коли можливість їх отримання стає цілком визначеною подією, фактом, витрати та втрати повинні відображатися тоді, коли їх здійснення є ймовірною, можливою подією. В основу цієї концепції покладено принцип оцінки об'єктів обліку, який дає змогу уникнути завищення оцінки активів і доходів, а також недооцінки зобов'язань і витрат. Згідно з принципом обачності, передбачені потенційні збитки (сумнівна заборгованість клієнтів) мають бути відображені в результатах звітного періоду;

- **превалювання сутності над формою**, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. При реалізації активу відбувається перехід власності до іншої сторони, але, якщо угода забезпечує подальше використання продавцем економічних вигод, втілених у реалізованому активі, відображення цієї операції як реалізації не забезпечить правдивого подання інформації про неї у фінансовій звітності;

- **єдиного грошового вимірника**, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці. Принцип єдиного грошового вимірника означає, що в бухгалтерському обліку відображаються явища, факти, які можуть бути виражені в грошовому вимірі. Звичайно, в обліку можуть застосовуватись й інші вимірники господарських засобів (натуральні, трудові), але узагальнення їх можливе тільки за допомогою грошового вимірника.

1.4 Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Фінансова звітність, яку складають підприємства різних країн світу має

певні відмінності, зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками. Відмінність у підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 року створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО). Його було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Згідно з Конституцією КМСБО його метою є формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку. До створення КМСБО у формах та змісті публікованих у різних країнах бухгалтерських стандартів існувало багато відмінностей. Для усунення цих відмінностей КМСБО розробив бухгалтерські стандарти, які в результаті були визнані міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це правила, що встановлюють вимоги визнання, оцінки і розкриття фінансово-господарських операцій для складання фінансових звітів компаній у всьому світі. Стандарти забезпечують порівнянність бухгалтерської документації між компаніями у всесвітньому масштабі і є умовою доступності інформації для зовнішніх користувачів.

Міжнародні стандарти обліку являють собою документи, які визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій. В стандартах не вказуються, які рахунки необхідно використовувати в обліку, які первинні документи використовувати в обліку, яку форму фінансових звітів використовувати, не зазначається про всі відомі фінансовому обліку методи оцінки.

В МСБО розглядаються тільки ті методи обліку, які дозволяються стандартами використовувати при складанні фінансової звітності, вибір певного методу базується на загальноприйнятих міжнародних принципах обліку, на основі яких складаються фінансові звіти. Особливістю МСБО є те, що в них передбачається два підходи до відображення одних і тих операцій або подій, один підхід є базовим, другий альтернативним.

Багато країн розробляють національні стандарти фінансової звітності на основі міжнародних, деякі використовують їх як національні.

Міжнародні стандарти обліку в різних країнах світу **використовуються:**

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в більшості країнах світу;
- як міжнародний базовий підхід у країнах, які розробляють свої власні вимоги, в тому числі і країнах з ринковою економікою і тих, які тільки розвиваються;
- фондовими біржами та регулюючими органами, які дозволяють іноземним та вітчизняним компаніям подавати фінансові звіти відповідно до МСБО;

- національними органами, такими як Європейська комісія, яка оголосила про повне поєднання МСБО з європейськими директивами щодо результатів, які відповідають потребам ринків капіталу;
- Світовим банком, який вимагає від позичальників подання фінансової звітності згідно з МСФЗ.

Кожний стандарт **розкриває інформацію** про завдання і концепції, покладені в основу розробки стандарту; перелік питань, що розглядаються в стандарті; визначення основних термінів; критерії застосування певного стандарту; бази вимірювання та методи обліку; способи розкриття інформації та пояснення до них.

Основна **інформація**, яку містить кожний **міжнародний стандарт**:

- **об'єкт обліку** – надається визначення об'єкту обліку та основних понять, пов'язаних з цим об'єктом;
- **визнання об'єкту** – наводяться критерії віднесення об'єктів обліку до різних елементів звітності;
- **оцінка об'єкту обліку** – наводяться рекомендації щодо використання методів оцінки та вимоги до оцінки різних елементів звітності;
- **відображення в фінансовій звітності** – розкриття інформації про об'єкт обліку в різних формах фінансової звітності.

Послідовність розробки МСБО:

1. Створення Керівного комітету – здійснює первісне дослідження, в процесі якого визначаються всі питання, пов'язані з темою стандарту; розглядає застосування Концептуальної основи КМСБО щодо визначених питань; вивчає регіональні та національні вимоги та практику щодо облікових підходів, які є доречними.
2. Публікація проєкту викладів принципів визначення облікових принципів, які покладені в основу; розглянуті альтернативні підходи та причини їх прийняття або відхилення.
3. Узгодження викладених принципів з Радою КМСБО для ухвалення остаточного викладу принципів.
4. Підготовка проєкту МСБО, ухвалення його Радою КМСБО та його публікація.
5. Період обговорення проєкту (1–3 місяці), розгляд коментарів, підготовка проєкту для перегляду Радою.
6. Затвердження Радою міжнародного стандарту та його публікація.

Практика свідчить, що використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку забезпечує:

- ✓ зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- ✓ зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- ✓ поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- ✓ однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі.

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку, затвердженою Кабінетом Міністрів України, передбачено запровадження на підприємствах і організаціях країни міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні» мають наступне визначення:

- міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – міжнародні стандарти) прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Міжнародні стандарти класифікуються залежно від дати їх уведення в дію:

- міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО);
- міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

МСФЗ розробляє і приймає Рада з міжнародних стандартів обліку. До 2001 року робота над стандартами велася Комітетом з міжнародних стандартів обліку. Документи, які затверджував Комітет, називалися міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО або IAS). Вони й зараз діють нарівні з МСФЗ (IFRS) і входять до складу останніх.

МСФЗ існують для того, щоб забезпечити єдиний підхід до складання фінансової звітності у різних країнах. З їх допомогою користувачі можуть адекватно інтерпретувати фінансові показники діяльності підприємств, установ або організацій, що працюють в інших державах. Тому, значення стандартів для міжнародного бізнесу складно переоцінити.

1.5 Технологічний процес і процедури фінансового обліку

Згідно з вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку до функцій фінансового обліку належить суцільна реєстрація господарських фактів (операцій), які мали місце у звітному періоді, за хронологічними та системними ознаками.

Методологія бухгалтерського обліку включає сукупність загальнонаукових, спеціальних, притаманних лише цій науці методів, що застосовуються для здійснення процедури обліку та розкриваються в окремих методиках. Технологічний процес фінансового обліку повинен відповідати основним правилам обліку, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які в Україні законодавчо закріплені є складовою методології бухгалтерського обліку і базою для створення єдиних правил організації та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності.

Технологічний процес фінансового обліку забезпечується складовими його елементами. Складовими елементами технологічного процесу фінансового обліку є: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання; рахунки; подвійний запис; бухгалтерський баланс; фінансова звітність. Елементи технологічного процесу фінансового обліку це не тільки технічні, але й контрольні прийоми ведення фінансового обліку (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Послідовність технологічного процесу відображення фінансово-господарських операцій у фінансовому обліку

Порядок використання елементів обліку в технологічному процесі фінансового обліку:

1. Початок і основа облікового процесу – **документування**.
2. Метод контролю облікового процесу з фактичними даними – **інвентаризація.**
3. Грошове вимірювання об’єктів фінансового обліку при їх придбанні, власному виробництві, використанні, вибутті, на дату балансу – **оцінка**.
4. Обґрунтування, визначення, розподіл витрат, які належать до конкретного об’єкта калькулювання – **калькуляція.**
5. Інформаційна система для групування інформації економічно однорідних об’єктів обліку – **бухгалтерські рахунки.**
6. Техніка бухгалтерського обліку – **подвійний запис.**
7. **Фінансова звітність** – це метод узагальнення фінансово-господарської інформації за звітний період (**бухгалтерський баланс).**

Для відображення господарських операцій застосовують систему рахунків фінансового обліку (рисунок 1.4). Вся сукупність рахунків може бути поділена на дві групи:

- ❖ балансові (реальні) рахунки;
- ❖ номінальні (тимчасові) рахунки.

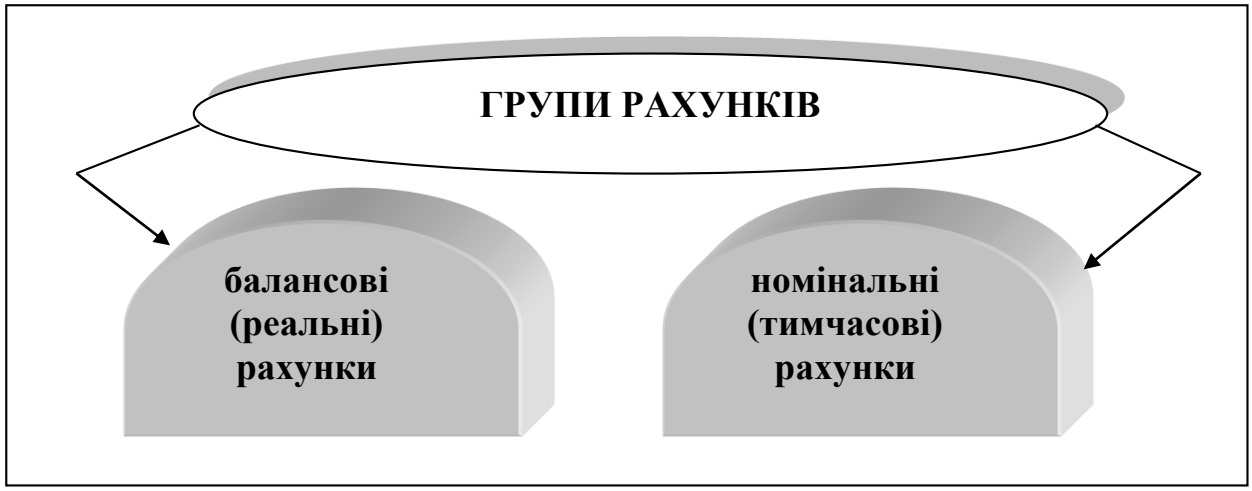


Рисунок 1.4 – Групи рахунків

Балансові рахунки мають залишки на кінець звітного періоду, на їх основі складається баланс підприємства. В свою чергу вони поділяються на такі рахунки:

- **рахунки активів**, на яких відображаються наявність та зміни (рух) активів підприємства, рахунки активні;
- **рахунки зобов'язань**, на яких відображається наявність та зміни короткострокової та довгострокової заборгованості підприємства, рахунки пасивні;
- **рахунки власного капіталу** – відображається наявність та зміни власного капіталу підприємства за звітний період, рахунки пасивні.

Номінальні (тимчасові) рахунки призначені для обліку витрат підприємства за їх елементами та доходів за видами. Номінальні рахунки поділяються на такі підгрупи:

- **рахунки витрат** – це активні рахунки, які використовуються для обліку, накопичення витрат за їх елементами впродовж звітного періоду. Наприкінці звітного періоду витрати з цих рахунків переносяться на рахунок фінансових результатів, після чого ці рахунки закриваються і не мають залишків;
- **рахунки доходів** – вони є пасивними рахунками та призначені для обліку, накопичення доходів за їх видами впродовж звітного періоду. Наприкінці звітного періоду доходи з цих рахунків переносяться на рахунок фінансових результатів, після цього вони закриваються та не мають залишків.

Бухгалтерський облік ґрунтується на первинній інформації. Законом передбачено, що власник підприємства несе відповідальність за організацію робіт на підприємстві таким чином, щоб всі господарські операції, які відбуваються були задокументовані.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських процесів, є підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних

документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом їх подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках.

Відповідно до чинного законодавства, підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних; розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності.

1.6 Контрольні питання



1. Наведіть роль обліку в системі управління.
2. Хто є внутрішніми користувачами облікової інформації?
3. Хто є зовнішніми користувачами облікової інформації?
4. Наведіть елементи концептуальної основи бухгалтерського обліку.
5. Наведіть основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
6. Що таке міжнародні стандарти бухгалтерського обліку?
7. Що таке національні стандарти бухгалтерського обліку?
8. Яка послідовність технологічного процесу відображення фінансово-господарських операцій у фінансовому обліку?
9. Наведіть перелік етичних принципів бухгалтера.
10. Наведіть види обліку.
11. Що таке соціальна відповідальність бізнесу?
12. Які є види нефінансової звітності?
13. Де саме розкривається інформація про сталий розвиток компаній?

1.7 Тести для самоконтролю



1. З якою метою ведеться бухгалтерський облік?

А. Складання податкових декларацій;
Б. Отримання статистичної інформації;
В. Управління підприємством;
Г. Надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

2. Який орган затверджує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні?

А. Міністерство фінансів України;
Б. Міністерство фінансів за погодженням з Державним комітетом статистики України;
В. Методологічна Рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України;
Г. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України.

3. Згідно з чого ведеться внутрішньогосподарський (управлінський) облік на підприємстві?

А. Листів Міністерства економіки;
Б. Галузевих положень;
В. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
Г. Жодна відповідь не є правильною.

4. Хто відповідає за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?

А. Власник або уповноважена ним особа;
Б. Головний бухгалтер;
В. Фінансовий директор;
Г. Усі наведені вище.

5. Хто відповідає за несвоєчасне складання первинних документів?

А. Особи, які склали ці документи;
Б. Особи, які підписали ці документи;
В. Особи, які перевіряли ці документи;
Г. Особи, які склали та підписали ці документи.

6. Який з наведених документів є компонентом фінансової звітності?

А. Аудиторський висновок;
Б. Звернення Ради директорів до акціонерів;
В. Примітки до фінансової звітності;
Г. Проспект емісії.

7. Який з наведених звітів містить інформацію про зміни у власному капіталі підприємства?

А. Баланс;
Б. Звіт про фінансові результати;

В. Звіт касира;
Г. Жоден з наведених.

8. Що не відноситься до складу якісних характеристик фінансової звітності?

А. Дохідливість;
Б. Обачність;
В. Доречність;
Г. Зіставність.

9. За яким принципом підприємство складає фінансову звітність?

А. Періодичності;
Б. Послідовності;
В. Автономності;
Г. Усі наведені вище.

10. Відображення дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів є дотриманням принципу:

А. Повного висвітлення;
Б. Превалювання сутності над формою;
В. Обачності;
Г. Послідовності.

11. Для чого необхідна інформація про економічні ресурси?

А. Оцінки здатності в минулому змінювати ці ресурси, і здатності генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому;
Б. Для прогнозування спроможності вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання, визначення наявності грошових коштів у найближчому майбутньому після виконання фінансових зобов'язань даного періоду;
В. Для визначення наявності грошових коштів упродовж більшого періоду часу для вчасного виконання фінансових зобов'язань;
Г. Для оцінки потенційних змін в економічних ресурсах, які підприємство ймовірно контролюватиме в майбутньому.

12. До елементів концептуальної основи обліку відноситься:

А. Мета, якісні характеристики інформації, принципи, стандарти;
Б. Облікові регістри, первинні документи;
В. Галузеві положення;
Г. Рахунки обліку, фінансова звітність, подвійний запис.

13. Метою чого саме є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства?

А. Складання фінансової звітності;
Б. Ведення управлінського обліку;
В. Ведення оперативного обліку;
Г. Складання податкової звітності.

14. Яким принципом є застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства?

А. Обачності;
Б. Послідовності;
В. Періодичності;
Г. Автономності.

15. До складу якісних характеристик фінансових звітів не входить:

А. Дохідливість;
Б. Доречність;
В. Достовірність;
Г. Облікова політика.

16. Відповідно до якого принципу підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників, тому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства?

А. Послідовності;
Б. Автономності;
В. Безперервності;
Г. Періодичності.

17. В чому саме розкривається облікова політика підприємства?

А. У Примітках до фінансової звітності;
Б. У Балансі;
В. У Звіті про фінансові результати;
Г. У Звіті про власний капітал.

18. В якому нормативному документі визначається методологія підготовки фінансової звітності в Україні?

А. НП(С)БО 1;
Б. П(С)БО 1;
В. П(С)БО 2;
Г. П(С)БО 3.

19. Що підприємства зобов'язані проводити для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності?

А. Інвентаризацію активів і зобов'язань;
Б. Зовнішній аудит;
В. Ревізію;
Г. Внутрішній аудит.

20. Форми фінансової звітності підприємства і порядок їх заповнення встановлюються:

А. Міністерством фінансів України;
Б. Державним комітетом статистики України;
В. Керівником та головним бухгалтером підприємства;
Г. Національним банком України.

21. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

А. Подій або операцій, які раніше не відбувалися;
Б. Зміни методу амортизації основних засобів;
В. Зміни методу амортизації нематеріальних активів;
Г. Зміни методу вибуття запасів.

22. Розробка форм фінансової звітності підприємств в Україні встановлюється:

А. Методологічною радою з бухгалтерського обліку;
Б. Міністерством фінансів України;
В. Державним казначейством України;
Г. Національним банком України.

23. Доповніть твердження: «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку є …»:

А. Обов'язковими для використання в усіх країнах-членах ЄС;
Б. Обов'язковими для використання в Україні;
В. Міжнародними базовими підходами для розробки національних стандартів;
Г. Набором рекомендацій про організацію податкової системи.

24. Принцип безперервності передбачає, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється, виходячи з такого припущення:

А. Підприємство має намір або потребу значно скорочувати свою діяльність;
Б. Підприємство має намір або потребу ліквідуватися;
В. Підприємство не має намір або потребу ліквідуватися;
Г. Всі наведені припущення не відповідають дійсності.

25. Згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності:

А. Відповідно до сплати або отримання грошових коштів;
Б. В момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
В. В момент оплати грошових коштів;
Г. В момент отримання грошових коштів.

26. Метою складання балансу є:

А. Надання користувачам інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату;
Б. Надання користувачам інформації про фінансові результати;
В. Надання користувачам інформації про зміни у фінансовому стані;
Г. Надання користувачам інформації про рух грошових коштів.

27. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

А. Існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею та оцінка статті може бути достовірно визначена;
Б. Існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
В. Оцінка статті може бути достовірно визначена;
Г. На це є дозвіл керівника підприємства.

28. Відповідно до принципів підготовки фінансової звітності пріоритетною оцінкою активів є:
А. Поточна вартість;
Б. Історична (фактична) собівартість;
В. Справедлива вартість;
Г. Залишкова вартість.

29. Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому – це:
А. Зобов'язання;
Б. Власний капітал;
В. Доходи;
Г. Ваш варіант відповіді _____.

30. Облікову політику підприємства розкривають у:
А. Балансі;
Б. Звіті про фінансові результати;
В. Звіті про власний капітал;
Г. Примітках до фінансової звітності.

1.8 Практичні приклади

Приклад 1

Необхідно визначити, які користувачі облікової інформації належать до зовнішніх, а які до внутрішніх (таблиця 1.1).

Перелік користувачів: постачальники, покупці, працівники підприємства, акціонери, управлінський персонал, суд, статистичні органи, менеджери, аудитори, працівники і замовники, ділові партнери, керівники підрозділів.

Рішення.

Таблиця 1.1 – Користувачі облікової інформації

Внутрішні користувачі	Зовнішні користувачі
Працівники підприємства	Постачальники
Управлінський персонал	Покупці
Менеджери	Акціонери
Працівники і замовники	Суд
Керівники підрозділів	Статистичні органи
	Аудитори
	Ділові партнери

Приклад 2

Необхідно визначити види облікових вимірників, заповнивши таблицю 1.2.

Вхідні дані: грошові кошти на рахунку в банку 5000 грн, відпрацьований час 5 людино-годин, тканина 10 метрів, цвяхи – 100 кг, автомобілі – 100000 грн, запасні частини – 80 грн, бензин А-95 –100 літрів, грошові кошти в касі –1000 грн, заробітна плата – 8000 грн, конструктор дитячий –10 шт, стакани –10 уп.

Рішення.

Таблиця 1.2 – Облікові вимірники

Натуральний	Трудовий	Грошовий
тканина 10 метрів	відпрацьований час 5 людино-годин	грошові кошти на рахунку в банку 5000 грн
цвяхи – 100 кг		автомобілі – 100000 грн
бензин А-95 –100 літрів		запасні частини – 80 грн
конструктор дитячий –10 шт		грошові кошти в касі –1000 грн
стакани –10 уп.		заробітна плата – 8000 грн

Приклад 3

За результатами зборів акціонерів, Іванов вніс грошові кошти у розмірі 50 000 грн, Петров вклав основні засоби на суму 100 000 грн, Сидоров передав матеріали на суму 50 000 грн.

Необхідно визначити розмір зареєстрованого капіталу створеного підприємства, перелічити активи підприємства і джерела його утворення, розрахувати частку кожного учасника у статутному капіталі (таблиця 1.3).

Рішення.

1. Визначити розмір зареєстрованого капіталу створеного підприємства: 50 000,00+100 000,00+ 50 000,00= 200 000,00
2. Перелічити активи і джерела його утворення.

Таблиця 1.3 – Господарські засоби та джерела їх утворення

Господарські засоби	Джерела їх утворення
Грошові кошти	Власний капітал
Основні засоби	Власний капітал
Матеріали	Власний капітал

3. Розрахувати частку кожного учасника у статутному капіталі
   Статутний капітал =200 000,00
   Іванов 50 000,00÷200 000,00×100%=25%
   Петров 100 000,00÷200 000,00×100%=50%
   Сидоров 50 000,00÷200 000,00×100%=25%

Приклад 4

Необхідно визначити вартість складових майна підприємства та джерел його утворення та згрупувати результати в таблицю 1.4.

Вхідні дані: верстат 10 000 грн, статутний капітал 50 000 грн, машини та

обладнання –100 000,00 грн, короткостроковий кредит банку –500 000,00 грн, сировина і матеріали – 250 000,00 грн, поточна заборгованість по заробітної плати – 10 000,00 грн, нерозподілений прибуток або непокритий збиток – 5000,00 грн, резервний капітал – 25 000,00грн, транспортні засоби – 70 000,00 грн, поточна дебіторська заборгованість – 18 500,00 грн.

Рішення.

Таблиця 1.4 – Складові майна підприємства і джерела його утворення

Майно	Сума, грн	Джерело утворення	Сума, грн
Верстат	10 000,00	Статутний капітал	50 000,00
Машини та обладнання	100 000,00	Короткостроковий кредит банку	500 000,00
Сировина та матеріали	250 000,00	Поточна заборгованість за заробітною платою	10 000,00
Транспортні засоби	70 000,00	Нерозподілений прибуток або непокритий збиток	5 000,00
Поточна дебіторська заборгованість	18 500,00	Резервний капітал	25 000,00

Приклад 5

Наведіть приклади використання принципів бухгалтерського обліку.

Рішення.

Приклади використання принципів автономності, принципів повного висвітлення, принципів нарахування бухгалтерського обліку (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Приклад використання принципів

Ситуація	Принцип
Підприємство реалізувало ГП та списала собівартість її реалізації	Застосовується принцип нарахування
Підприємство отримала грошові кошти на поточний рахунок	Не застосовується принцип нарахування
Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.	Принцип безперервності
Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.	Принцип послідовності

Приклад 6

Які з наведених господарських операцій знайдуть першочергове відображення в оперативному, статистичному або бухгалтерському обліку?

- Відвантажені товари покупцю – 5 000,00 грн:

- У поточному місяці собівартість продукції збільшилась на 30,00 грн;
- Нарахована зарплата працівникам – 10 000,00 грн
- На підприємстві працює–100 працівників, з них 25 жінок
- Керівні посади на підприємстві займає 30 працівників, з них 25 мають вищу освіту

Рішення:

Таблиця 1.6 – Відображення господарських операцій в оперативному, статистичному або бухгалтерському обліку.

Оперативний облік	Сума, грн	**Статистичний облік**	показник	**Бухгалтерський облік**	Сума, грн
У поточному місяці собівартість продукції збільшилась	30,00	На підприємстві працює працівників, з них жінок	100 25	Відвантажені товари покупцю	5 000,00
		Керівні посади на підприємстві займає працівників, з них мають вищу освіту	30 25	Нарахована зарплата працівникам	10 000,00

1.9 Вправи для самостійного виконання

Вправа 1.

Які користувачі облікової інформації належать до зовнішніх, а які до внутрішніх?

Перелік користувачів: Ділові партнери, аудиторські контори, покупці і замовники, власники, інвестори, керівники підрозділів, податкові органи, менеджери, фінансові аналітики, внутрішні аудитори, банки.

Внутрішні користувачі	Зовнішні користувачі

Вправа 2.

Визначте вартість складових майна підприємства та джерел його утворення та згрупуйте результати в таблицю.

Майно	Сума, грн	Джерело утворення	Сума, грн

Вхідні дані: вартість обладнання – 3000,00 грн, будівлі і споруди – 10 000,00 грн, отриманий короткотерміновий кредит банку – 300 000,00 грн, товари на складі – 500 000,00 грн, готова продукція – 200 000,00 грн, пайовий капітал – 10 800,00 грн, нерозподілений прибуток – 3856,00 грн, готівка в касі – 4 000,00 грн, дебіторська заборгованість 43 000,00 грн, кредиторська заборгованість – 26 500,00 грн.

Вправа 3.

Визначити розмір статутного капіталу новоствореного підприємства, перевірити відповідність його чинному законодавству. Розрахувати частку кожного учасника у Статутному капіталі. Перелічити активи новоствореного підприємства і джерела його утворення.

Громадян – Сідоров І.І., Іванюк А.П. та Петрочук О.М. – вирішили створити авторемонтне підприємство у формі товариства з обмеженою відповідальністю (ТзОВ), Статутний капітал якого поділений на частки. Для початку діяльності їм необхідні: будівля, інструмент та грошові кошти. За домовленістю, Сідоров І.І. передає у власність підприємства будівлю вартістю 500 000,00 грн, Іванюк А.П. – обладнання на 200 000,00 грн, Петрочук О.М. – готівку в сумі 100 000,00 грн.

Вправа 4.

Які з наведених господарських операцій знайдуть першочергове відображення в оперативному, статистичному або бухгалтерському обліку?

Вихідні дані:

1. Придбано основні засоби у постачальників;
2. У поточному місяці собівартість одиниці продукції зменшилась на 200 грн;
3. Потягом дня на автотранспортному підприємстві використовувалось 6 автомобілів, 2 – перебувають у ремонті;
4. Протягом року прийнято на роботу 120 працівників, звільнено – 17;
5. За власним бажанням звільнено працівника з посади головного бухгалтера.

Вправа 5.

Наведіть приклади використання принципу превалювання сутності над формою бухгалтерського обліку та принципу єдиного грошового вимірника.

Вправа 6.

Наведіть приклади застосування етичних принципів бухгалтера при різних ситуаціях.

Бухгалтерська ситуація	Етичний принцип

Вправа 7.

Наведіть приклади застосування підприємствами соціальної та екологічної відповідальності.

Підприємство	Екологічна відповідальність	Соціальна відповідальність

ТЕМА 2. Облік грошових коштів

2.1 Теоретичні основи обліку касових операцій
2.2 Облік грошових коштів у касі
2.3 Облік грошових коштів на рахунках в банках
2.4 Контрольні питання
2.5 Тести для самоконтролю
2.6 Практичні приклади
2.7 Вправи для самостійного виконання

Мета: дослідити методологічні основи ведення обліку грошових коштів, набути практичних навичок обліку грошових коштів у касі та на рахунках в банку.

Основні терміни і поняття: облік, касові операції, грошові кошти, рахунки в банках.

2.1 Теоретичні основи обліку касових операцій

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання (рисунок 2.1).

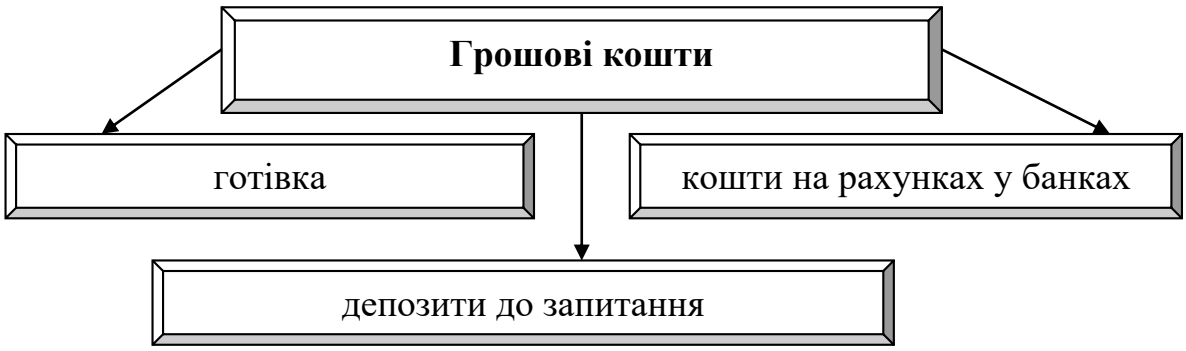


Рисунок 2.1 – Визначення грошових коштів відповідно до НП(С)БО 1

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

Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів.

Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 148 від 29.12.2017р. визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України.

Відповідно до Положення № 148:

Готівка – грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні банкноти та монети, які є платіжними засобами).

Готівкова виручка (готівка) – сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що

безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Готівкові розрахунки/розрахунки готівкою – 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.

Депонована заробітна плата – готівка, одержана суб'єктами господарювання для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачена в установлений строк окремим фізичним особам.

Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів – документ, що застосовується для реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів та інших касових документів.

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

Касова книга – документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі.

Касовий ордер – первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси.

Касові документи – документи (касові ордери та відомості на виплату готівки, розрахункові документи, електронні розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку.

Касові операції – операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Книга обліку – касова книга, книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки, книга обліку розрахункових операцій (у разі її використання), книга обліку доходів і витрат.

Книга обліку доходів і витрат – документ установленої форми, що застосовується відповідно до законодавства України для відображення руху готівки. Форма відповідної книги обліку доходів і витрат затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, відповідно до вимог ПКУ.

Книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки – книга, що застосовується для обліку готівки та сплачених документів.

Ліміт залишку готівки в касі (далі – ліміт каси) – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час для забезпечення роботи на початку наступного робочого дня.

Оприбуткування готівки – проведення суб'єктами господарювання

обліку готівки в касі на повну суму її фактичних надходжень у касовій книзі/книзі обліку доходів і витрат/фіскальному звітному чеку/електронному фіскальному звітному чеку/розрахунковій квитанції.

Фізична особа – громадянин України, іноземець, особа без громадянства, яка не здійснює підприємницької діяльності.

Документальне оформлення касових операцій

Відповідно до Положення № 148 касові операції оформлюються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами по операціям з використанням спеціальних платіжних засобів, іншими касовими документами, які відповідно до законодавства України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівкових коштів.

Касові операції оформлюються типовими формами документів, які затверджені Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, що затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148:

- Відомість на виплату готівки;
- КО – 1 «Прибутковий касовий ордер»;
- КО – 2 «Видатковий касовий ордер»;
- КО – 3 «Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів»;
- КО – 4 «Касова книга»;
- КО – 5 «Книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки»;
- Акт про результати інвентаризації наявних коштів, що зберігаються;
- Акт про перевірку дотримання порядку ведення операцій з готівкою.

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням платіжних інструментів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу.

Працівник підприємства для підписання електронного касового документа зобов’язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Суб’єкт господарювання має право використовувати кваліфіковану електронну печатку банку/удосконалену електронну печатку як додатковий реквізит електронного касового документа.

Використання удосконаленого електронного підпису, удосконаленої електронної печатки та простого електронного підпису здійснюється на договірних засадах за технологією, визначеною суб’єктом господарювання та відповідно до вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» і нормативно-правових актів Національного банку з питань застосування електронного підпису та електронної печатки в банківській системі України.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання.

Про приймання підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки цього підприємства. Використання печатки підприємством не є обов'язковим.

Касири (особи, які виконують їх функції) під час роботи з готівкою керуються правилами визначення платіжних ознак та обміну банкнот, розмінних та обігових монет національної валюти України.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Підпис керівника підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Підприємства, що займаються закупівлею товарів сільськогосподарської продукції, проведення розрахунків за які не врегульовано законодавством України, здійснюють видачу готівки здавальникам такої сільськогосподарської продукції за відомостями, у яких зазначаються прізвища здавальників, їх адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що підписуються здавальником.

Касир вимагає пред'явити паспорт/е-паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів, у разі видачі окремим фізичним особам готівки (у тому числі працівникам підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері або видатковій відомості про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами). Одержувачі пред'являють паспорти чи документи, що їх замінюють, якщо видаткова відомість складена на видачу готівки кільком особам, та розписуються у відповідній графі документа.

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Видача готівки фізичним особам, яких немає в штатному розписі підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою видатковою відомістю.

Підприємства, які приймають до обслуговування платіжні інструменти та проводять розрахунки із застосуванням РРО і надають держателям платіжних засобів послуги з видачі готівки з друкуванням квитанції платіжного термінала

(або розрахункового документа), реєструють у встановленому порядку такі операції в розрахункових документах РРО або РК.

Касир проводить видачу готівки тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку, особам, які з поважних причин не мають змоги поставити підпис власноручно. У видатковому касовому ордері після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку, а в разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис «За довіреністю». Довіреність або нотаріально засвідчена копія довіреності залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі.

Вилучення готівки з місця здійснення готівкових розрахунків із застосуванням РРО або РК для здавання її до банку оформлюється відповідними чеками РРО із виконанням операції «службова видача».

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку та є підтвердженням оприбуткування готівки в касі суб'єктів господарювання, є:

1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку (за потреби);

2) квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

3) супровідний касовий ордер до сумки з цінностями;

4) чек платіжного термінала в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром підприємства за видатковими касовими ордерами, складеними на кожного одержувача чи за видатковими відомостями.

Дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, робиться на титульній сторінці видаткової відомості із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень – словами, копійок – цифрами).

Одноразові видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, окремим особам проводяться за видатковими касовими ордерами.

Касир зобов'язаний після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями:

1) у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис «Депоновано»;

2) скласти реєстр депонованих сум;

3) у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за видатковою відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівка видавалася не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис «Готівку за відомістю видав (підпис)»;

4) здійснити запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю.

Бухгалтер здійснює перевірку записів, зроблених касирами у видаткових відомостях та здійснює підрахунок виданих і депонованих за ними сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери і видаткові відомості заповнюються бухгалтером (відповідальною особою підприємства, на яку покладено обов'язок з оформлення цих документів) у будь-який спосіб, який забезпечив би належне збереження цих записів протягом установленого для зберігання документів терміну.

У касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, які вносять або одержують готівку, забороняється.

Приймання і видача готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання.

Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Реквізити у видатковому ордері «Одержав», «Дата», «Сума», «Підпис одержувача», дані документа, що засвідчує особу отримувача (які заповнюються отримувачем готівки) та в прибутковому ордері «Прийнято від» не заповнюються в касових ордерах, які оформляються на загальну суму проведених підприємством касових операцій (видача готівки за видатковими відомостями, платіжними інструментами, здавання готівки до банку, отримання готівки з банку за чеком та оприбуткування її в касі). Інші реквізити в касових ордерах та видаткових відомостях є обов'язковими до заповнення.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

Бухгалтер (відповідальна особа підприємства, на яку покладено обов'язок з оформлення цих документів) має право здійснювати реєстрацію касових ордерів і видаткових відомостей за допомогою комп'ютерних засобів, які забезпечують формування і роздрукування відповідних касових документів. У документі «Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів», який формується і роздруковується за відповідний день, забезпечується формування даних для обліку руху коштів.

Касир під час одержання касових ордерів або видаткових відомостей зобов'язаний перевірити:

1) наявність і справжність підписів на документах, а на видатковій відомості – дозвільного напису керівника підприємства або осіб, які ним уповноважені;

2) правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;

3) наявність перелічених у документах додатків.

Касир повертає документи для оформлення в разі невиконання хоча б однієї із вимог.

Касові ордери або видаткові відомості після їх одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах проставляється відбиток штампа або напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Касові документи після складання касиром звіту та оброблення цього звіту комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, формуються в справи відповідно до номенклатури справ та зберігаються відповідно до законодавства України відповідальною особою, на яку керівником покладено обов'язок щодо їх зберігання.

Касові документи виносяться з приміщення підприємства тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня такі документи обов'язково повинні бути повернуті до приміщення підприємства.

Для позначення сум національної грошової одиниці гривні в касових документах може використовуватись її графічний знак – «₴».

Довідки за касовими документами (підписані керівником і головним бухгалтером) видаються державним органам/установам на їхню вимогу у випадках, передбачених законодавством України.

Касові документи можуть вилучатися у випадках, передбачених законодавством України.

Зверніть увагу !

Контроль цільового призначення готівки можна здійснити за даними журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів

Підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів мають право вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, повинне забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги («Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира»), які за формою і змістом повинні відтворювати форму та зміст касової книги в паперовому вигляді.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника підприємства, який на це уповноважений керівником.

Старший касир перед початком робочого дня (за наявності в установі/підприємстві кількох касирів) видає іншим касирам авансом потрібну для видаткових операцій суму готівки під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки, яку веде старший касир.

Касири зобов'язані в кінці робочого дня здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касиру під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки.

Книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки використовується також для обліку готівки, виданої з каси підприємства довіреній особі, яка виплачує заробітну плату протягом установленого строку, та повернення нею наявної готівки і касових документів.

Керівник підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним **договір про повну матеріальну відповідальність** та ознайомлює його під підпис.

Керівник підприємства для здійснення функцій касира може прийняти рішення щодо виконання таких функцій працівником іншого підприємства, залученого на підставі укладеної між підприємствами угоди на надання послуги з надання персоналу, у якій обов'язково зазначається вимога про повну матеріальну відповідальність такого працівника.

Касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

Касиру підприємства, залученому на підставі укладеного договору на надання послуги з надання персоналу, забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

На підприємствах, які мають одного касира, у разі потреби тимчасової його заміни виконання обов'язків касира покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника. З цим працівником укладається договір про повну матеріальну відповідальність на час виконання ним обов'язків касира.

Цінності, передані касиру під відповідальність, у разі його відсутності перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства. Про результати перерахування і передавання цінностей складається акт за підписами зазначених осіб.

Підприємства, штатним розписом яких не передбачено посади касира, виконання його обов'язків покладають на бухгалтера чи іншого працівника, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність, відповідно до письмового розпорядження керівника.

Зверніть увагу !

Контроль ліміту каси можна здійснити за даними касової книги

Оприбуткування та видачі готівки

Суб’єкти господарювання здають готівкову виручку (готівку) для виконання платіжних операцій до банків, юридичних осіб, що здійснюють операції з оброблення та зберігання готівки, національних операторів, небанківських надавачів платіжних послуг, комерційних агентів із приймання готівки. Готівкова виручка (готівка) здається суб’єктами господарювання для зарахування на відповідний рахунок, відкритий ними у будь-якого з надавачів платіжних послуг, що мають право відкривати рахунки користувачам відповідно до Закону України «Про платіжні послуги».

Готівкова виручка (готівка) здається суб’єктами господарювання самостійно або через відповідні служби, яким згідно із законодавством України надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей.

Комерційні агенти банків здають готівкову виручку (готівку), отриману із застосуванням платіжних пристроїв та через пункти надання фінансових послуг, до банків через відповідні служби, яким згідно із законодавством України надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей.

Небанківські надавачі платіжних послуг та їх комерційні агенти здають готівкову виручку (готівку), отриману через платіжні пристрої та пункти надання фінансових послуг, до банків через відповідні служби, яким надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей для подальшого зарахування на розрахунковий рахунок небанківського надавача платіжних послуг. Небанківські надавачі платіжних послуг, які, крім операцій з приймання готівки для виконання платіжних операцій, здійснюють видачу переказів готівкою, зобов’язані забезпечити здавання для зарахування на такі рахунки готівки в сумі перевищення прийнятої для подальшого виконання платіжних операцій готівки над виданою за переказами готівкою.

Комерційні агенти банків, небанківські надавачі платіжних послуг та їх комерційні агенти мають право здавати готівкову виручку (готівку), отриману через платіжні пристрої та пункти надання фінансових послуг, самостійно до банку за умови одночасного дотримання таких вимог:

1) розмір готівкової виручки (готівки) не перевищує трикратного розміру мінімальної заробітної плати на добу незалежно від кількості підрозділів банків, до яких здається така готівкова виручка (готівка);

2) для платіжних пристроїв та пунктів надання фінансових послуг, розташованих у населених пунктах, в яких немає підрозділів банків, періодичність здавання готівкової виручки (готівки) не рідше ніж один раз на п’ять днів;

3) обов’язкова наявність документа, що підтверджує розвантаження платіжного пристрою для подальшого здавання готівки до підрозділів банку.

Особа – представник комерційного агента банку, небанківського надавача платіжних послуг та/або його комерційного агента в разі виявлення під час самостійного здавання до банку готівкової виручки (готівки), отриманої через платіжний пристрій, розбіжностей між сумою, зазначеною в документі, що підтверджує розвантаження платіжного пристрою, та сумою, що здається до банку, має відобразити таку розбіжність, зазначивши фактичну суму, що здається до банку, на документі, що підтверджує розвантаження платіжного пристрою, та завіривши її власноручним підписом.

Суб'єкти господарювання використовують готівкову виручку (готівку), у тому числі готівку, одержану у надавача платіжних послуг, для забезпечення потреб, що виникають у процесі їх функціонування, а також для проведення розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами за податками і зборами (обов'язковими платежами).

Готівка під звіт або на відрядження видається суб'єктами господарювання підзвітним особам відповідно до законодавства України.

Готівка видається під звіт:

1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

3) на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівки під звіт.

Підзвітна особа має право продовжити строк використання виданих під звіт коштів, якщо готівка одночасно видана як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні господарських питань. Строк використання такої готівки продовжується до завершення строку відрядження.

Видача підзвітній особі готівки під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Звітування за одержану під звіт або на відрядження готівку здійснюється відповідно до законодавства України.

Фізичні особи – довірені особи установ/підприємств – юридичних осіб, які одержали готівку з рахунку із застосуванням платіжного інструменту, використовують її за призначенням без оприбуткування в касі. Фізичні особи – довірені особи підприємств – юридичних осіб подають до підрозділу бухгалтерського обліку підприємства Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, разом із підтвердними документами про використання коштів за призначенням та повертають невикористаний залишок коштів на рахунок підприємства або в касу в установлені строки і порядку, визначені для підзвітних осіб.

Суб'єкти господарювання під час здійснення розрахунків із споживачами за готівку зобов'язані приймати в сплату за продукцію (товари, роботи, послуги) без обмежень банкноти і монети (у тому числі розмінні, обігові монети, пам'ятні банкноти та монети, зношені банкноти та монети) усіх номіналів, які випускає Національний банк України в обіг, що є платіжними засобами і не викликають сумніву в їх справжності та платіжності.

Суб'єкти господарювання мають право запропонувати споживачу звернутися до будь-якого банку (філії, відділення) із сумнівними банкнотами та монетами стосовно вирішення питання щодо їх справжності та платіжності відповідно до нормативно-правового акта Національного банку України з питань ведення касових операцій банками України.

Суб’єкти господарювання зобов’язані в разі отримання від споживачів у сплату за продукцію (товари, роботи, послуги) зношених банкнот/монет не видавати такі банкноти/монети на здачу та надалі здати їх разом із готівковою виручкою (готівкою) до обслуговуючих банків. Суб’єкти господарювання повинні забезпечувати наявність у касі банкнот, обігової та/або розмінної монети для видачі здачі з урахуванням бонусних програм лояльності та/або наявності пристроїв для приймання монет. Суб’єкти господарювання в разі прийняття Національним банком України рішення щодо припинення карбування та випуску в обіг/додаткового випуску в обіг певних номіналів монет зобов’язані здійснювати заокруглення загальної суми покупки.

Суб'єкти господарювання, які відкрили рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України.

Суб’єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними у надавачів платіжних послуг. Такі розрахунки проводяться також шляхом внесення готівки до надавачів платіжних послуг для подальшого переказу коштів на рахунки суб’єктів господарювання.

Суб'єкти господарювання здійснюють облік операцій з готівкою у відповідних книгах обліку.

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

1) між собою – у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;

2) з фізичними особами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Суб’єкти господарювання у разі зняття готівкових коштів із рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами зобов’язані надавати на запит надавачів платіжних послуг підтвердні документи, на підставі яких здійснюються такі готівкові розрахунки, необхідні надавачам платіжних послуг для здійснення заходів належної перевірки клієнта з урахуванням ризик-орієнтованого підходу.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Фізичні особи мають право здійснювати розрахунки готівкою:

1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі на суму, що перевищує 50000 гривень, проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки;

2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі на суму, яка перевищує 50000 гривень, здійснюються шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення та/або переказу коштів на рахунки.

Підприємство, яке відповідно до законодавства України приймає до обслуговування платіжні інструменти з метою проведення оплати вартості товарів чи послуг з використанням платіжного термінала, має право за рахунок

готівкової виручки або готівки, отриманої в надавача платіжних послуг, надавати держателю платіжного інструменту (якщо така послуга передбачена правилами відповідної платіжної системи/еквайром) послуги з видачі готівки з друкуванням розрахункового документа, а також, але не виключно, із надсиланням електронного розрахункового документа на наданий такою особою абонентський номер або адресу електронної пошти та відображенням таких операцій у книзі обліку розрахункових операцій (далі – КОРО) або розрахунковій книжці (далі – РК) у разі їх використання. Підприємство під час надання держателю платіжного інструменту послуги з видачі готівки зобов'язане видавати лише придатні до обігу платіжні банкноти та монети, які не викликають сумніву в їх справжності та платіжності.

Національний банк України має право встановлювати обмеження з видачі готівки за платіжними інструментами.

Обмеження з видачі готівки за платіжними інструментами можуть установлюватися оператором відповідної платіжної системи/еквайром та учасниками цієї системи.

Розрахунки суб'єктів господарювання та фізичних осіб у разі їх здійснення готівкою без відкриття рахунку шляхом унесення готівки до кас надавачів платіжних послуг для подальшого її переказу на рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів безготівковими.

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі.

Оприбуткуванням готівки в касах підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО без ведення касової книги, є забезпечення зберігання щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) в електронній формі і занесення інформації згідно з фіскальними звітними чеками/електронними фіскальними звітними чеками до відповідних книг обліку (КОРО – у разі її використання на період виходу з ладу РРО чи відключення електроенергії). Підприємство визначає місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) у електронній формі.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням програмних РРО без ведення касової книги, є забезпечення щоденного створення засобами програмних РРО у паперовій та/або електронній формі фіскальних звітних чеків та подання їх до фіскального сервера засобами телекомунікацій, а також направлення створених програмними РРО електронних розрахункових документів та повідомлень для їх реєстрації і довгострокового зберігання до фіскального сервера.

Оприбуткуванням готівки в касах суб'єктів господарювання, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням КОРО без застосування РРО, є занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО.

Підприємство зобов'язане розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі підприємства, у якому максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів. Для відокремлених підрозділів підприємства порядок оприбуткування готівки в касі встановлюється та доводиться внутрішніми документами.

Підприємство зобов’язане визначити та затвердити внутрішнім документом місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) у електронній формі, формат їх зберігання, який має забезпечувати візуальний перегляд щоденних Z-звітів представниками центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, а також відповідальну за зберігання цих чеків особу.

Підприємству надано право проводити розрахунки готівкою із споживачами без використання РРО з використанням відповідних книг обліку і специфіка функціонування яких унеможливлює оформлення ними кожної операції касовим ордером (продаж проїзних і перевізних документів; білетів державних лотерей; квитків на відвідування культурно-спортивних і видовищних закладів), оприбутковують готівку наприкінці робочого дня за сукупністю операцій у цілому за робочий день з оформленням касовими документами і відображенням у КОРО або РК.

Суми готівки, що оприбутковуються, повинні відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах.

Підприємство, яке має щонайменше шість кас для обслуговування клієнтів у торговому залі, має право здійснювати збір готівкової виручки (готівки), отриманої від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), шляхом використання комплексу технічних та програмних засобів, розташованих у місці здійснення готівкових розрахунків, які б забезпечували безпечне передавання коштів з робочих місць касирів до спеціально обладнаного приміщення для зберігання такої готівки, подальшого її здавання до кас банків виключно через відповідні служби/підприємства, яким надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей для зарахування на власні рахунки.

Касова книга

Підприємства зобов'язані мати касу, а їх керівники зобов'язані забезпечити облаштування цієї каси та зберігання готівки у ній. Керівники несуть відповідальність у встановленому законодавством України порядку за нестворення умов для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування.

Підприємству забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності, що не є його власністю.

Підприємства відображають у касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті.

Кожне підприємство (юридична особа), що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів).

Відокремлені підрозділи підприємств, які проводять операції з приймання готівки за продану продукцію (товари, роботи, послуги) з оформленням її прибутковим касовим ордером, а також з видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, виробничі (господарські) потреби, інші операції з оформленням їх видатковими касовими ордерами і відомостями, ведуть касову книгу.

Відокремлені підрозділи підприємств, страхові агенти, брокери, розповсюджувачі лотерей, які здійснюють готівкові розрахунки із застосуванням РРО та/або РК та веденням КОРО, але не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами, а також фізичні особи-підприємці касової книги не ведуть.

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – «Вкладні аркуші касової книги», залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – «Звіт касира», є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Зроблені виправлення підписуються касиром, а також головним бухгалтером або особою, яка його заміщує.

Касир здійснює записи в касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю в день її надходження або видачі. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день не здійснюються.

Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі. Готівка, видана за видатковими відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, відображається в касовій книзі після закінчення строків цих виплат, а закриття вищезазначених документів та виписка відповідних видаткових касових ордерів здійснюються у встановленому порядку.

Підприємства, що мають відокремлені підрозділи, які проводять касові операції і режим роботи яких не збігається з розпорядком функціонування бухгалтерії підприємства – юридичної особи (у тому числі у вихідні та святкові дні), внутрішнім документом визначають порядок взаємодії відокремлених підрозділів із бухгалтерією підприємства – юридичної особи.

Звіт касира – це документ, який передається касиром підприємства в бухгалтерію, та представляє собою відривний листок касової книги з додатком

прибуткових та видаткових касових документів.

Підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів можуть вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів.

Порядок розрахунку ліміту каси

Підприємство, що здійснює операції з готівкою в національній валюті, ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) установлює, виходячи з потреби прискорення обігу готівки та своєчасного її надходження до кас банків.

Банкам і фізичним особам-підприємцям ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) не встановлюються.

Підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається підприємствами для її зарахування на власні рахунки таких підприємств, відкриті ними в надавачів платіжних послуг. Відокремлені підрозділи підприємств мають право здавати готівкову виручку (готівку) безпосередньо до кас юридичних осіб або надавачів платіжних послуг, комерційних агентів із приймання готівки для її переказу і зарахування на відповідні рахунки юридичних осіб

Суб'єкти господарювання не мають права накопичувати готівкову виручку (готівку) у своїх касах понад установлений ліміт каси для здійснення витрат до настання строків цих виплат.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку. Готівка для проведення таких виплат працівникам віддалених відокремлених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів може зберігатися в касах таких підприємств понад установлений ліміт каси протягом десяти робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку. Готівка, одержана в банку на інші виплати, видається підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, одержані в банку і не використані за призначенням, повертаються підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня банку або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту).

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються за рахунок готівкової виручки, понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, зазначеній у переданих до каси відомостях на виплату готівки (далі – видаткова відомість)

Підприємство, яке в окремі дні не має перевищення ліміту каси, має право в ці дні не здавати в установлені строки готівку.

Порядок проведення інкасації коштів і сума, у разі перевищення якої інкасація коштів є обов'язковою, та випадки непроведення інкасації коштів визначаються в договорі на інкасаційне обслуговування, укладеному з банком/підприємством, якому згідно із законодавством України надано право на

інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей. Сума залишку готівки за день, у якому не було інкасації з вини банку/підприємства, якому згідно із законодавством України надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей, не є перевищенням ліміту каси підприємства.

Підприємство на підставі Положення № 148 та з урахуванням особливостей роботи зобов'язані розробити та затвердити внутрішнім документом порядок розрахунку ліміту каси підприємства. У розрахунку враховується строк здавання установою, підприємством, небанківським надавачем платіжних послуг готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках, визначений договором банківського рахунку та не враховується готівка, унесена через платіжні пристрої, що належать небанківським надавачам платіжних послуг. Ліміт каси підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника підприємства.

Небанківські надавачі платіжних послуг, комерційні агенти із приймання готівки, які крім операцій з приймання готівки для виконання платіжних операцій, здійснюють видачу переказів готівкою, установлюють ліміт каси з урахуванням особливостей їх діяльності та режиму роботи таких установ в сумі, необхідній для забезпечення своєчасного та в повному обсязі виконання зобов'язань з виплати сум переказів за першою вимогою отримувача.

Підприємство затверджує внутрішніми документами установлений ліміт каси. Для відокремлених підрозділів ліміт каси установлюється і доводиться до їх відома відповідним внутрішнім документом підприємства.

Підприємства, що розпочинають свою діяльність, а також підприємства, діяльність яких була пов'язана виключно з безготівковими розрахунками та які відповідно до встановленого законодавством України порядку отримують право на здійснення додаткового виду діяльності, що передбачає здійснення готівкових розрахунків, на перші три місяці їх роботи (з дня першого готівкового розрахунку) ліміт каси встановлюють згідно з прогнозними розрахунками. Ліміт каси, установлений з урахуванням прогнозних розрахунків, у двотижневий строк після закінчення перших трьох місяців їх роботи переглядається за фактичними показниками діяльності.

Ліміт каси вважається нульовим, якщо підприємством його не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення). Уся готівка, що перебуває в касі підприємства на кінець робочого дня і не здана ним, уважається понадлімітною, якщо підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення).

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або видана для використання підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства.

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона надійшла до кас підприємств у вихідні та святкові дні та здана в сумі, що

перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку та підприємства або видана для використання підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного робочого дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства.

Установлений ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) можуть переглядатися у зв'язку із змінами законодавства України або за наявності відповідних обставин. Документи на підставі яких переглянуто ліміт каси, строки здавання готівкової виручки (готівки), додаються до відповідних наказів (розпоряджень), договорів банківського рахунку підприємства.

Керівники підприємств несуть відповідальність за встановлення ліміту каси та за достовірність відповідних показників, зазначених у розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі.

2.2 Облік грошових коштів у касі

Характеристика рахунків для обліку касових операцій

Для ведення касових операцій наказом керівника призначається матеріально відповідальна особа – касир, з яким укладається договір про його повну матеріальну відповідальність.

Характеристика рахунку 30 «Готівка» наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Характеристика рахунку 30 «Готівка»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
30	Готівка	Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства
Дебет		**Кредит**
Надходження грошових коштів у касу підприємства		Виплата грошових коштів із каси підприємства

Субрахунки до рахунку **30 «Готівка»** наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Субрахунки до рахунку **30 «Готівка»**

Субрахунки	
№	**Назва**
301	Готівка в національній валюті
302	Готівка в іноземній валюті
308	Готівка в національній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО
309	Готівка в іноземній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО

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

Підприємства, які здійснюють готівкові операції із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО), використовують субрахунки 308 «Готівка в національній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО» та 309 «Готівка в іноземній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО».

За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства.

Структура рахунка 30 «Готівка»:

Субрахунок 301 «Готівка в національній валюті»:

- субрахунок 3011 «Головна каса»
- субрахунок 3012 «Готівка відокремленого підрозділу».

Субрахунок 302 «Готівка в іноземній валюті»:

- субрахунок 3022 «Готівка в дол. США»
- субрахунок 3023 «Готівка в євро».

Облік **грошових документів** (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства та **коштів в дорозі** ведуть на рахунку 33 «Інші кошти».

Документальне оформлення касових операцій відображено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Документальне оформлення касових операцій

Рахунок 30 «Готівка»	
Дебет	Кредит
1	2
Надходження: **Прибутковий касовий ордер:** - підписує касир, головний бухгалтер та особа, яка вносить готівку в касу;	**Використання:** **Видатковий касовий ордер, видаткова відомість:** - підписує керівник і головний бухгалтер (або працівник, який на це уповноважений керівником); - до видаткових ордерів можна додавати заяву на видачу готівки, розрахунки тощо; і коли на цих документах буде стояти дозвільний напис керівника підприємства, то його підпис на видатковому касовому ордері не обов'язків;
- особі, яка здає кошти, видають квитанцію (яка є відривною частиною ордера), засвідчену відбитком печатки підприємства	- при видачі готівки окремим фізичним особам касир просить пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, і записує його найменування і номер, ким і коли він виданий; - видаткові касові ордери або видаткові відомості, в яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача, не приймають для виведення залишку готівки в касі.

Перелік підстав для оформлення прибуткового касового ордеру в залежності від шляхів надходження та використання грошових коштів наведено у таблицях 2.4 та 2.5.

Таблиця 2.4 – Підстава для оформлення прибуткового касового ордеру в залежності від шляхів надходження грошових коштів

Шляхи надходження грошових коштів	**Первинні документи**
торгівельна виручка	звіт РРО
з поточного рахунку	корінець чека чекової книжки
оплата покупцем за реалізовану йому продукцію	накладна, акт, рахунок-фактура
повернення невикористаних підзвітних сум	звіт про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіт
погашення нестач за результатами інвентаризації винною особою	акт результатів інвентаризації та виписка з протоколу зборів комісії
оприбуткування надлишку коштів за результатами інвентаризації каси	акт результатів інвентаризації та виписка з протоколу зборів комісії
внесення готівки до Статутного капіталу підприємства	статут або протокол зборів учасників

Таблиця 2.5 – Підставою для оформлення видаткового касового ордеру в залежності від шляхів використання грошових коштів

Шляхи використання грошових коштів	**Первинні документи**
здавання готівкової виручки до банку (самостійно)	заява на переказ готівки
здавання готівкової виручки до банку (інкасація)	супровідна відомість
видача під звіт на господарські потреби	наказ керівника підприємства
видача під звіт на відрядження	наказ керівника підприємства
виплата заробітної плати, матеріальної допомоги, інших виплат	платіжна (розрахунково-платіжна) відомість
видача позики працівнику	договір

Типові бухгалтерські проведення з обліку касових операцій наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Типові бухгалтерські проведення з обліку касових операцій

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Одержано готівкою дивіденди від об’єктів інвестування	30 «Готівка»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
2	Повернено готівкою довгострокову заборгованість	30 «Готівка»	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
3	Передано гроші з операційної каси в касу підприємства	3011 «Готівка»	3012 «Готівка»
4	Отримано грошові кошти з поточного рахунка в касу	30 «Готівка»	31 «Рахунки в банках»
5	Отримано грошові кошти для придбання іноземної валюти	30 «Готівка»	31 «Рахунки в банках»
6	Одержано готівку в погашення одержаних раніше векселів	30 «Готівка»	34 «Короткострокові векселі одержані»
7	Одержано готівку від покупця в оплату раніше відвантаженої продукції, товарів, послуг	30 «Готівка»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
8	Одержано гроші: від винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданої безвідсоткової позики	30 «Готівка»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
9	Внесок готівкою учасником споживчого товариства	30 «Готівка»	402 «Пайовий капітал»
10	Отримано готівкою безповоротну фінансову допомогу	30 «Готівка»	42 «Додатковий капітал»
11	Перепродані акції власної емісії або продано частку власника в капіталі підприємства	30 «Готівка»	45 «Вилучений капітал»
12	Погашено заборгованість за внесками	30 «Готівка»	46 «Неоплачений капітал»
13	Отримано готівкою цільове фінансування з бюджету	30 «Готівка»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
14	Надійшла в касу довгострокова позика готівкою	30 «Готівка»	50 «Довгострокові позики»
15	Оприбутковано фінансову допомогу на зворотній основі	30 «Готівка»	55 «Інші довгострокові зобов’язання»
18	Надійшла в касу виручка від продажу товарів в роздрібній торгівлі	30 «Готівка»	70 «Доходи від реалізації»
19	Одержано готівкою штрафи, пені, неустойки за невиконання господарських договорів	30 «Готівка»	71 «Інший операційний дохід»
20	Одержано готівкою дивіденди від інших підприємств	30 «Готівка»	73 «Інші фінансові доходи»

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
21	Збільшено страхові платежі у вигляді надходжень у страховика	30 «Готівка»	76 «Страхові платежі»
22	Придбано акції або облігації інших підприємств	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	30 «Готівка»
23	Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	30 «Готівка»
24	Передана готівка з каси в банк	31 «Рахунки в банках»	30 «Готівка»
25	Зараховано на поточний рахунок виручку, що була у інкасатора (придбана або продана валюта)	31 «Рахунки в банках»	33 «Інші кошти»
26	Передано гроші інкасатору	33 «Інші кошти»	30 «Готівка»
27	Видано готівкою безвідсоткову позику працівнику, видано в підзвіт, виплачено аліменти	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	30 «Готівка» 33 «Інші кошти»
28	Проведено передоплату за газети і журнали готівкою	39 «Витрати майбутніх періодів»	30 «Готівка»
29	Повернуто власникам пайові частки	402 «Пайовий капітал»	30 «Готівка»
30	Викуплено підприємством акції власної емісії	45 «Вилучений капітал»	30 «Готівка»
31	Погашено готівкою довгострокову позику банку	50 «Довгострокові позики»	30 «Готівка»
32	Погашено готівкою заборгованість по раніше виданому векселю	51 «Довгострокові векселі видані»	30 «Готівка»
33	Погашено готівкою довгострокові зобов’язання з оренди	53 «Довгострокові зобов’язання з оренди»	30 «Готівка»
34	Погашено готівкою інші довгострокові зобов’язання	55 «Інші довгострокові зобов’язання»	30 «Готівка»
35	Погашено короткострокову позику банку готівкою	60 «Короткострокові позики»	30 «Готівка»
36	Погашено готівкою поточну заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями»	30 «Готівка»
37	Погашено готівкою раніше виданий короткостроковий вексель	62 «Короткострокові векселі видані»	30 «Готівка»

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
38	Погашено готівкою заборгованість перед постачальниками і підрядниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	30 «Готівка»
39	Погашено готівкою заборгованість перед фондами соціального страхування	65 «Розрахунки за страхуванням»	30 «Готівка»
40	Виплачено зарплату працівникам підприємства	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Готівка»
41	Видано працівникам проїзні квитки в рахунок заробітної плати	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	33 «Інші кошти»
42	Виплачено дивіденди засновникам	67 «Розрахунки з учасниками»	30 «Готівка»
43	Погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами	68 «Розрахунки за іншими операціями»	30 «Готівка»
44	Повернуто страхувальнику страхові платежі у разі довгострокового припинення дії договору страхування	76 «Страхові платежі»	30 «Готівка»
45	Оплачено готівкою витрати на малих підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	84 «Інші операційні витрати» 85 «Інші витрати»	30 «Готівка» 33 «Інші кошти»
46	Оплачено готівкою (грошовими документами) витрати на підприємствах, що не використовують рахунки класу 8	91 «Загальновиробничі втрати» 92 «Адміністративні виграти» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати» 97 «Інші втрати»	30 «Готівка» 33 «Інші кошти»

Грошові документи – це поштові марки, марки гербового збору, оплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, тощо.

Кошти в дорозі – грошові кошти, внесені у каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства. Тобто, грошові кошти внесені, але ще не зараховані за призначенням.

Характеристика рахунку **33 «Інші кошти»** наведена у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Характеристика рахунку **33 «Інші кошти»**

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
33	**Інші кошти**	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

Дебет	**Кредит**
Надходження грошових документів у касу підприємства та коштів в дорозі	Вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки

Субрахунки до рахунку **33 «Інші кошти»** наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 **–** Субрахунки до рахунку **33 «Інші кошти»**

Субрахунки	
№	**Назва**
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

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.

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

Зверніть увагу!

Сальдо на субрахунках 333 та 334 на перше число місяця	=	Сумі виручки, зданої в бан останній день місяця

Регістрами аналітичного обліку є:

- журнал 1 та відомість 1.3 при журнальній формі обліку;
- відомість 1-м (розділ1) при спрощеній формі обліку.

Встановлений ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) можуть переглядатися у зв'язку із змінами законодавства України або за наявності відповідних факторів об'єктивного характеру.

Зверніть увагу !

- якщо на підприємстві ліміт каси не встановлено, то він вважається нульовим;
- новостворені підприємства на перші три місяці роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків, потім його переглядають за фактичними показниками діяльності;
- не встановлюють ліміт каси для банків та підприємців.

Порядок проведення інвентаризації каси

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію каси. Матеріально відповідальні особи до початку проведення інвентаризації дають розписку.

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всієї готівки, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий залишається в матеріально відповідальної особи.

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

Інвентаризація кас проводиться на кожному підприємстві в строки, установлені керівником, з перерахуванням усієї готівки та 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, уважається надлишком готівки в касі. У разі застосування підприємством у розрахунках РРО звіряється сума наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною у звіті РРО (у РК та КОРО). 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.

Підприємство зобов'язане проводити перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів у разі автоматизованого ведення касової книги.

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (далі – контролюючий орган) відповідно до його компетенції.

Керівники суб'єктів господарювання несуть відповідальність за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою. Особи, які винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, притягуються до відповідальності в установленому законодавством України порядку.

Контролюючий орган в разі виявлення порушень установленого порядку ведення операцій з готівкою застосовує до порушників штрафні санкції згідно з законодавством України.

Підприємство визначає і встановлює за погодженням з банком (у якому відкрито рахунок підприємства, на який зараховуються кошти) строки здавання ним готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках відповідно до таких вимог:

1) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де є банки – щодня;

2) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), установлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;

3) для підприємств, розташованих у населених пунктах, де немає банків, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Підприємства (юридичні особи), які здійснюють страхову діяльність та діяльність з випуску і проведення лотерей, установлюють строки здавання готівкової виручки (готівки) для страхових агентів і розповсюджувачів лотерей, які діють на підставі укладених договорів, з урахуванням специфіки їх функціонування (режиму роботи у вечірні години, вихідні та святкові дні) та обсягів виручки, що здається, але не рідше одного разу на п'ять робочих днів.

Підприємства, які працюють у вихідні та святкові дні і не мають змоги здати одержану ними за ці дні готівкову виручку (готівку) до банку через відсутність відповідної умови у договорі, укладеному з банком на інкасацію коштів, здають таку готівкову виручку (готівку) через банкомати/програмно-технічні комплекси самообслуговування в день її надходження до каси підприємства або безпосередньо до банку протягом операційного часу наступного робочого дня банку та підприємства.

Строки та спосіб здавання готівкової виручки (готівки), узгоджуються підприємствами з банком і обов'язково визначаються в договорах банківського рахунку між установами, підприємствами, небанківськими надавачами платіжних послуг та банками.

Сума нестачі відшкодовується відповідно до чинного законодавства,

надлишок оприбутковується у касу і визнається доходом суб'єкта господарювання. Відображення в обліку результатів інвентаризації наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Відображення в обліку результатів інвентаризації

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Надлишок грошових коштів визнається доходом	301 «Готівка в національній валюті»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
2	Нестача грошових коштів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	301 «Готівка в національній валюті» 716 «Відшкодування раніше списаних активів»
3	Відображення нестачі на позабалансовому рахунку	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	
4	Відшкодування нестачі винною особою	301 «Готівка в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
5	Утримання із заробітної плати винної особи нестачі грошових коштів	661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

2.3 Облік грошових коштів на рахунках в банках

Порядок відкриття, використання і закриття рахунків в банку

Поточні рахунки в банках відкривають суб'єктам господарювання для зберігання коштів і здійснення розрахункових операцій.

Порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків (далі – надавач платіжних послуг) та особливості здійснення платіжних операцій за окремими рахунками користувачів, що відкриваються відповідно до законів України Про затвердження Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків від 29.07.2022 р. № 162.

Банк-кореспондент – банк, філія іноземного банку в Україні, що на підставі договору та в порядку, установленому Національним банком України (далі – Національний банк), відкриває в іншому банку кореспондентський рахунок.

Відокремлений підрозділ – філія, відділення, представництво або інший відокремлений підрозділ, що не має статусу юридичної особи і здійснює свою діяльність від імені юридичної особи-резидента.

Відокремлений підрозділ юридичної особи-нерезидента – філія, представництво або інший відокремлений підрозділ юридичної особи-нерезидента, який здійснює підприємницьку діяльність на території України від імені юридичної особи-нерезидента.

Вкладний (депозитний) рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання коштів, що передаються клієнтом банку на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню відповідно до умов договору.

Документ із реєстраційним номером облікової картки платника податків (далі – документ із РНОКПП) – документ, виданий відповідним контролюючим органом, що засвідчує реєстрацію фізичної особи в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків.

Кореспондентський рахунок – рахунок, що відкривається банком іншому банку, філії іноземного банку в Україні для виконання міжбанківських платіжних операцій.

Користувач – фізична особа або юридична особа, яка отримує чи має намір отримати платіжну послугу, а в разі надання послуг банком – клієнт банку.

Міжнародна організація – Організація Об'єднаних Націй, що здійснює свою діяльність відповідно до Конвенції про привілеї та імунітети Об'єднаних Націй (від 13 лютого 1946 року) (далі – ООН), спеціалізовані установи ООН, що здійснюють свою діяльність відповідно до Конвенції ООН про привілеї та імунітети спеціалізованих установ (від 21 листопада 1947 року), міжнародні фінансові установи, які здійснюють свою діяльність на підставі міжнародних програм і домовленостей, підтриманих (гарантованих) Кабінетом Міністрів України, що спрямовані на підтримку економіки України, міжнародні організації, які здійснюють свою діяльність відповідно до Конвенції про правовий статус, привілеї та імунітети міждержавних економічних організацій, які діють в певних галузях співробітництва (від 05 грудня 1980 року) (далі – МФО), та інші міжнародні організації, що мають імунітет і дипломатичні привілеї.

Надавач платіжних послуг – банк та небанківський надавач платіжних послуг.

Небанківський надавач платіжних послуг – надавач платіжних послуг, що не є банком та відповідно до Закону отримав право на надання всіх або окремих фінансових платіжних послуг. До небанківських надавачів платіжних послуг належать платіжні установи (уключаючи малі платіжні установи), філії іноземних платіжних установ, установи електронних грошей, філії іноземних установ електронних грошей, оператори поштового зв'язку.

Платіжний рахунок – рахунок, що відкривається небанківським надавачем платіжних послуг користувачу на договірній основі виключно для цілей виконання платіжних операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Поточний рахунок – рахунок (уключаючи рахунок із спеціальним режимом використання), що відкривається банком клієнту для зберігання коштів

і виконання платіжних операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх/видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), а в разі надання бенефіціаром письмової вказівки банку – особі (особам), зазначеній (зазначеним) бенефіціаром, якщо це передбачено договором, або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором.

Розрахунковий рахунок – рахунок, що відкривається банком небанківському надавачу платіжних послуг, фінансовій установі, що має право на надання платіжних послуг, виключно для цілей забезпечення виконання платіжних операцій його користувачів.

Суб'єкти господарювання – юридичні особи-резиденти та фізичні особи-підприємці.

Уповноважений працівник надавача платіжних послуг – працівник надавача платіжних послуг, на якого відповідно до внутрішніх документів надавача платіжних послуг покладено обов'язок щодо відкриття, обслуговування та закриття рахунків користувачів та здійснення інших повноважень.

Банки, їх відокремлені підрозділи, які здійснюють банківську діяльність від імені банку, та філії іноземних банків в Україні (далі – банк) **мають право відкривати поточні, вкладні (депозитні) рахунки та рахунки умовного зберігання** (ескроу):

1) резидентам України, а саме юридичним особам з місцезнаходженням на території України, які провадять діяльність відповідно до законодавства України (далі – юридична особа-резидент), їх відокремленим підрозділам, відокремленим підрозділам юридичних осіб-нерезидентів, фізичним особам, фізичним особам-підприємцям, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність відповідно до законодавства України;

2) нерезидентам України, а саме юридичним особам з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави (далі – юридична особа-нерезидент), представництвам та іншим відокремленим підрозділам таких юридичних осіб в Україні, які не здійснюють підприємницької діяльності на території України від імені юридичної особи-нерезидента (далі – представництво юридичних осіб-нерезидентів, які не здійснюють підприємницької діяльності), офіційним представництвам, міжнародним організаціям та їх відокремленим підрозділам, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництвам інших організацій з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави і не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України, фізичним особам.

Банк має право відкривати кореспондентські рахунки банкам – резидентам і нерезидентам України, філіям іноземних банків в Україні.

Банк має право відкривати розрахункові рахунки небанківським надавачам платіжних послуг та фінансовим установам, що мають право на надання платіжних послуг виключно для забезпечення виконання ними платіжних операцій своїх користувачів.

Небанківські надавачі платіжних послуг – платіжні установи (крім малих платіжних установ), установи електронних грошей, оператори поштового зв'язку мають право відкривати платіжні рахунки:

1) резидентам України (юридичним особам-резидентам, їх відокремленим підрозділам, відокремленим підрозділам юридичних осіб-нерезидентів, фізичним особам-підприємцям, фізичним особам);

2) нерезидентам України (фізичним особам).

Користувач має право за власним вибором відкривати відповідні рахунки в будь-яких надавачів платіжних послуг, що мають право відкривати рахунки користувачам.

Користувач для відкриття рахунку подає до надавача платіжних послуг документи, які на час їх подання повинні бути чинними (дійсними) та їх оформлення має відповідати вимогам законодавства України.

Надавач платіжних послуг відкриває рахунок користувачу лише після здійснення заходів належної перевірки користувача (власника рахунку/представника власника рахунку/довіреної особи/розпорядника рахунку/особи, яка відкриває рахунок на користь третьої особи), передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та нормативно-правовими актами Національного банку з питань фінансового моніторингу (далі – законодавство з питань фінансового моніторингу). Ідентифікація та верифікація клієнта не здійснюється в разі вчинення правочинів між банками, зареєстрованими в Україні.

Користувач та надавач платіжних послуг заповнюють реквізити заяви про відкриття рахунків та заяви про закриття рахунків.

Користувач має право самостійно оформити заяву про закриття рахунку в довільній формі із зазначенням реквізитів.

Надавач платіжних послуг зобов'язаний:

1) надіслати повідомлення до відповідного контролюючого органу про відкриття або закриття рахунку користувача – платника податків та проводити видаткові операції за рахунком такого користувача.

2) перевірити під час відкриття або закриття рахунку користувача наявність інформації про внесення такої особи до Єдиного реєстру боржників.

Надавач платіжних послуг надсилає повідомлення в установленому законодавством України порядку до органу державної виконавчої служби або приватного виконавця про відкриття або закриття рахунку користувача, унесеного до Єдиного реєстру боржників, у день відкриття або закриття рахунку.

Днем відкриття вкладного (депозитного), поточного, платіжного, розрахункового, кореспондентського рахунку, рахунку умовного зберігання

(ескроу) користувача вважається дата, визначена умовами відповідного договору.

Форми здійснення безготівкових розрахунків

Розрахунки суб'єкта господарювання з іншими суб'єктами, які здійснюються шляхом перерахування коштів з рахунку банку на відповідні рахунки інших суб'єктів господарювання називаються безготівковими.

При здійсненні розрахункових операцій суб'єкти господарювання використовують наступні розрахункові документи:

- **Меморіальний ордер** – розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунку платника, внутрішньобанківських операцій відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України.

- **Платіжна інструкція** – розпорядження ініціатора надавачу платіжних послуг щодо виконання платіжної операції. Платіжна інструкція, оформлена платником в електронній або паперовій формі, повинна містити такі обов'язкові реквізити: 1) дату складання і номер; 2) унікальний ідентифікатор платника або найменування/прізвище, власне ім'я, по батькові (за наявності), код платника та номер його рахунку; 3) найменування надавача платіжних послуг платника; 4) суму цифрами та словами; 5) призначення платежу; 6) підпис(и) платника; 7) унікальний ідентифікатор отримувача або найменування/прізвище, власне ім'я, по батькові (за наявності), код отримувача та номер його рахунку; 8) найменування надавача платіжних послуг отримувача.

- **Розрахункові чеки** (далі) чеки – використовуються в безготівкових розрахунках з метою скорочення розрахунків готівкою за продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги).

Чеки виготовляються на замовлення банку Банкнотно-монетним двором Національного банку чи іншим спеціалізованим підприємством на спеціальному папері з дотриманням усіх обов'язкових вимог, брошуруються в розрахункові чекові книжки по 10, 20, 25 аркушів. Чеки та чекові книжки є бланками суворого обліку.

Для гарантованої оплати чеків чекодавець бронює кошти на окремому аналітичному рахунку «Розрахунки чеками» відповідних балансових рахунків у банку-емітенті. Для цього разом із заявою про видачу чекової книжки чекодавець подає до банку-емітента платіжне доручення для перерахування коштів на аналітичний рахунок «Розрахунки чеками»

Чекову книжку на ім'я чекодавця (фізичної особи) банк-емітент видає на суму, що не перевищує залишок коштів на рахунку чекодавця.

- **Розрахунки за акредитивами.** Акредитив – це окремий договір від договору купівлі-продажу або іншого контракту, навіть якщо в акредитиві є посилання на них.

Умови та порядок проведення розрахунків за акредитивами передбачаються в договорі між бенефіціаром і заявником акредитива і не повинні суперечити законодавству України. За операціями за акредитивами всі зацікавлені сторони мають справу лише з документами, а не з товарами,

послугами або іншими видами виконання зобов'язань, з якими можуть бути пов'язані ці документи.

Банк-емітент може відкривати такі види акредитивів:

- покритий – акредитив, для здійснення платежів за яким завчасно бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або у виконуючому банку. Кошти заявника акредитива бронюються на аналітичному рахунку «Розрахунки за акредитивами» відповідних балансових рахунків.

- непокритий – акредитив, оплата за яким (якщо тимчасово немає коштів на рахунку платника) гарантується банком-емітентом за рахунок банківського кредиту.

Акредитив може бути **відкличним** або **безвідкличним.** Це зазначається на кожному акредитиві. Якщо немає такої позначки, то акредитив є безвідкличним.

Відкличний акредитив може бути змінений або анульований банком-емітентом у будь-який час без попереднього повідомлення бенефіціара (наприклад, у разі недотримання умов, передбачених договором, дострокової відмови банком-емітентом від гарантування платежів за акредитивом). Відкликання акредитива не створює зобов'язань банку-емітента перед бенефіціаром.

Усі розпорядження про зміни умов відкличного акредитива або його анулювання заявник може надати бенефіціару лише через банк-емітент, який повідомляє виконуючий банк, а останній – бенефіціара.

Виконуючий банк не має права приймати розпорядження безпосередньо від заявника акредитива (за винятком, якщо банк-емітент є виконуючим банком).

Якщо виконуючий банк не є банком-емітентом, то зміна умов відкличного акредитива або його анулювання відбуваються лише після отримання від виконуючого банку відповідного повідомлення, яким підтверджується те, що до часу зміни умов або анулювання акредитива документи за акредитивом не були подані.

Документи за акредитивом, що відповідають умовам акредитива та подані бенефіціаром і прийняті виконуючим банком до отримання останнім повідомлення про зміну умов або анулювання акредитива, підлягають оплаті.

У разі здійснення виконуючим банком платежу до отримання повідомлення про зміну або анулювання акредитива проти документів, які за зовнішніми ознаками відповідають умовам акредитива, банк-емітент зобов'язаний відшкодувати втрати виконуючому банку, який уповноважений на здійснення платежу.

Безвідкличний акредитив – це акредитив, який може бути анульований або умови якого можуть бути змінені лише за згодою на це бенефіціара, на користь якого він був відкритий.

Безвідкличний акредитив, що підтверджений виконуючим банком, не може бути змінений або анульований без згоди виконуючого банку.

Безвідкличний акредитив – це зобов'язання банку-емітента сплатити кошти в порядку та в строки, визначені умовами акредитива, якщо документи, що передбачені ним, подано до банку, зазначеному в акредитиві, або банку-емітента та дотримані строки та умови акредитива.

Умови акредитива є чинними для бенефіціара, поки він не повідомить про згоду на внесення змін до нього того банку, який авізував ці зміни. Бенефіціар має письмово повідомити про погодження або відмову щодо внесення змін. Прийняття часткових змін не дозволяється.

Бенефіціар може достроково відмовитися від використання акредитива.

Бенефіціар може подати пропозиції про внесення змін до умов акредитива, звернувшись безпосередньо до заявника акредитива, який в разі згоди вносить зміни до акредитива через банк-емітент, який надсилає повідомлення виконуючому банку.

Розрахунки під час здійснення заліку взаємної заборгованості

До розрахунків, що здійснюються як залік взаємної заборгованості платників, належать розрахунки, за якими взаємні зобов'язання боржників і кредиторів погашаються в рівнозначних сумах, і лише за їх різницею здійснюється платіж на загальних підставах.

Ці розрахунки можуть здійснюватися шляхом зарахування зобов'язань між двома платниками або групою платників усіх форм власності однієї або різних галузей господарства.

Підприємства, що мають господарські зв'язки за поставками товарів (виконаними роботами, наданими послугами), можуть здійснювати розрахунки періодично за сальдо зустрічних вимог.

У договорах між підприємствами передбачаються періодичність звіряння взаємної заборгованості зі складанням відповідного акта, строки та платіжні інструменти, із застосуванням яких здійснюватимуться розрахунки.

Після складання акта звіряння взаємної заборгованості в строки, визначені законодавством України, та сторона, на користь якої склалося кредитове сальдо взаємозобов'язань, виписує розрахунковий документ (платіжне доручення, вимогу-доручення) або оформляє вексель.

Розрахунки за допомогою систем дистанційного обслуговування

Оперативне ведення клієнтом своїх рахунків у банку та обмін технологічною інформацією, визначеною в договорі між банком та клієнтом, клієнт може здійснювати за допомогою систем дистанційного обслуговування.

Дистанційне обслуговування рахунку клієнт може здійснювати за допомогою систем «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет-банк», «телефонний банкінг» тощо.

Програмне забезпечення систем дистанційного обслуговування має відповідати вимогам законодавства, в тому числі нормативно-правовим актам Національного банку, які пред'являються до технології та захисту електронних банківських розрахунків.

Юридичною підставою для роботи клієнта за допомогою систем дистанційного обслуговування і оброблення банком дистанційних розпоряджень клієнта є договір банківського рахунку. У договорі обов'язково мають обумовлюватися права, обов'язки та відповідальність сторін, порядок вирішення спорів у разі їх виникнення тощо.

Системи типу «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет-банк», «телефонний банкінг» тощо на підставі дистанційних розпоряджень клієнта можуть виконувати функції надання інформаційних послуг згідно з переліком, що

зазначений в договорі між банком та клієнтом, здійснення операцій за рахунком клієнта.

Під час здійснення розрахунків за допомогою систем «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет-банк» тощо застосовуються електронні розрахункові документи. Якщо це передбачено договором між банком та клієнтом, то використання клієнтом системи не виключає можливе оброблення банком документів клієнта на паперових носіях.

Під час здійснення розрахунків за допомогою систем «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет-банк» тощо застосовуються електронні розрахункові документи. Якщо це передбачено договором між банком та клієнтом, то використання клієнтом системи не виключає можливе оброблення банком документів клієнта на паперових носіях.

Реквізити електронного розрахункового документа, що використовуються в системах «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет- банк», визначаються договором між банком та клієнтом, але обов'язково цей документ має містити такі з них:

- дату і номер;
- назву, код платника та номер його рахунку;
- код банку платника;
- назву, код одержувача та номер його рахунку;
- код банку одержувача;
- суму цифрами;
- призначення платежу;
- електронний/і цифровий/і підпис/и;
- інші реквізити, які під час формування електронного розрахункового документа системою електронних платежів розміщуються в полі «Допоміжні реквізити».

Характеристика рахунку 31 «Рахунки в банках» наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Характеристика рахунку 31 «Рахунки в банках»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
31	Рахунки в банках	Призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій
Дебет		**Кредит**
Надходження грошових коштів		Використання грошових коштів

Субрахунки до рахунку 31 «Рахунки в банках» наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Субрахунки до рахунку 31 «Рахунки в банках»

Субрахунки	
№	**Назва**
311	Поточні рахунки в національній валюті
312	Поточні рахунки в іноземній валюті
313	Інші рахунки в банку в національній валюті
314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті
315	Спеціальні рахунки в національній валюті
316	Спеціальні рахунки в іноземній валюті

Субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.

Субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства, тощо.

Субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

Типові бухгалтерські проведення по рахунку 31 «Рахунки в банках» наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Типові бухгалтерські проведення по рахунку 31 «Рахунки в банках»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Погашено дебітором довгострокову заборгованість	31 «Рахунки в банках»	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»
2	Передано готівку із каси в банк	31 «Рахунки в банках»	30 «Готівка»
3	Оплата дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
4	Перепродані акції власної емісії	31 «Рахунки в банках»	45 «Вилучений капітал»
5	Одержано кошти цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні та міжгалузеві фонди)	31 «Рахунки в банках»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
6	Одержано довгострокову позику банку на поточний рахунок	31 «Рахунки в банках»	50 «Довгострокові позики»
7	Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	31 «Рахунки в банках»	55 «Інші довгострокові зобов'язання»
8	Одержано короткострокову позику банку	31 «Рахунки в банках»	60 «Короткострокові позики»
9	Повернуто з бюджету на рахунок підприємства грошові кошти	31 «Рахунки в банках»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
10	Повернуто з фондів соціального страхування на рахунок підприємства	31 «Рахунки в банках»	65 «Розрахунки за страхуванням», 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4
11	Одержано доходи майбутніх періодів	31 «Рахунки в банках»	69 «Доходи майбутніх періодів»
12	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів, МШП	31 «Рахунки в банках»	71 «Інший операційний дохід»
13	Зараховано на поточний рахунок дохід від спільної діяльності	31 «Рахунки в банках»	72 «Дохід від участі в капіталі»
14	Зараховано на поточний рахунок суми дивідендів	31 «Рахунки в банках»	73 «Інші фінансові доходи»
15	Одержано дохід від реалізації основних засобів	31 «Рахунки в банках»	74 «Інші доходи»
16	Придбано довгострокові інвестиції (акції, облігації інших підприємств)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	31 «Рахунки в банках»
17	Оплачені витрати на монтаж основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	31 «Рахунки в банках»
18	Придбано інші необоротні активі	11 «Інші необоротні активи»	31 «Рахунки в банках»
19	Оплачені витрати на виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	31 «Рахунки в банках»
20	Отримано гроші з банку в касу	30 «Готівка»	31 «Рахунки в банках»
21	Депоновано гроші на лімітовану чекову книжку, виставлений акредитив	31 «Рахунки в банках»	31 «Рахунки в банках»
22	Перераховано гроші для придбання іншої валюти	33 «Інші кошти»	31 «Рахунки в банках»
23	Повернуто передоплату покупцям	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	31 «Рахунки в банках»
24	Проведено передплату постачальникам	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	31 «Рахунки в банках»
25	Проведено передоплату за газети та журнали	39 «Витрати майбутніх періодів»	31 «Рахунки в банках»
26	Викуплено власні акції у акціонерів	45 «Вилучений капітал»	31 «Рахунки в банках»
27	Проведено перерахування коштів за рахунок раніше створеного резерву	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	31 «Рахунки в банках»
28	Повернуто банку довгострокову позику	50 «Довгострокові позики»	31 «Рахунки в банках»
29	Погашено заборгованість за раніше виданим векселем	51 «Довгострокові векселі видані»	31 «Рахунки в банках»
30	Погашення заборгованості по зобов'язанням за облігаціями	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	31 «Рахунки в банках»

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4
31	Погашено довгострокову заборгованість перед орендодавцем з оренди	53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	31 «Рахунки в банках»
32	Погашено довгострокові зобов'язання перед іншими кредиторами	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	31 «Рахунки в банках»
33	Погашено короткострокові позики банку	60 «Короткострокові позики»	31 «Рахунки в банках»
34	Погашено заборгованість за раніше виданими векселями	62 «Короткострокові векселі видані»	31 «Рахунки в банках»
35	Проведено розрахунки з постачальниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
36	Погашено заборгованість перед бюджетом	64 «Розрахунки за податками й платежами»	31 «Рахунки в банках»
37	Сплачено внески до фондів страхування	65 «Розрахунки за страхування»	31 «Рахунки в банках»
38	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівників	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	31 «Рахунки в банках»
39	Перераховано дивіденди учасникам	67 «Розрахунки з учасниками»	31 «Рахунки в банках»
40	Оплачено загальновиробничі витрати	91«Загальновиробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
41	Оплачено адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
42	Оплачено витрати на збут	93 «Витрати на збут»	31 «Рахунки в банках»
43	Оплачено витрати операційної діяльності	94 «Інші витрати операційної діяльності»	31 «Рахунки в банках»
44	Оплачено фінансові витрати	95 «Фінансові витрати»	31 «Рахунки в банках»
45	Оплачені інші витрати	97 «Інші витрати»	31 «Рахунки в банках»

2.4 Контрольні питання



1. Надати визначення грошових коштів відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності».

2. Надати визначення еквівалентів грошових коштів відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності».

3. Назвіть форми фінансової звітності в яких відображається інформація про грошові кошти.

4. Надати характеристику рахунків для обліку касових операцій.

5. Назвіть типові форми документів, якими оформлюються касові операції.
6. Поясніть порядок визначення ліміту каси.
7. Поясніть порядок проведення інвентаризації каси.
8. Назвіть види банківських рахунків.
9. Поясніть порядок відкриття банківських рахунків.
10. Поясніть порядок закриття банківських рахунків.
11. Назвіть розрахункові документи при здійсненні розрахункових операцій, надайте їх характеристику.
12. Надайте характеристику рахунків обліку грошових коштів на рахунках в банку.
13. Назвіть типові бухгалтерські проведення з обліку грошових коштів на рахунку 30 «Готівка».
14. Назвіть типові бухгалтерські проведення з обліку грошових коштів на рахунку 31 «Рахунки в банках».

2.5 Тести для самоконтролю.



1. Яким документом оформлюється надходження коштів в касу від працівника як залишок виданого авансу?
А. Заява на переказ готівки;
Б. Повідомлення;
В. Прибутковий касовий ордер;
Г. Грошовий чек.

2. **За яким документом приймають готівку від юридичних осіб для її зарахування на їхні власні поточні рахунки?**
А. Рахунком на сплату платежів;
Б. Прибутковим касовим ордером;
В. Грошовим чеком;
Г. Заявою на переказ готівки.

3. **Якою кореспонденцією рахунків відображається видача з каси авансу на витрати за відрядженням працівнику?**
А. Дт 372 Кт 301;
Б. Дт 631 Кт 301;
В. Дт 361 Кт 311;
Г. Дт 301 Кт 371.

4. Якою кореспонденцією рахунків відображається перерахування грошових коштів постачальникам за раніше отримані матеріали?
А. Дт 371 Кт 311;
Б. Дт 631 Кт 311;
В. Дт 361 Кт 311;
Г. Дт 681 Кт 311.

5. **Якою кореспонденцією рахунків відображається отримання грошових коштів покупцями за раніше відвантажену продукцію?**
А. Дт 311 Кт 371;

Б. Дт 311 Кт 631;
В. Дт 311 Кт 361;
Г. Дт 311 Кт 681.

6. Якою кореспонденцією рахунків відображається перерахування попередньої оплати постачальникам?

А. Дт 371 Кт 311;
Б. Дт 631 Кт 311;
В. Дт 361 Кт 311;
Г. Дт 681 Кт 311.

7. Якою кореспонденцією рахунків відображається отримання попередньої оплати від покупців?

А. Дт 311 Кт 371;
Б. Дт 311 Кт 631;
В. Дт 311 Кт 361;
Г. Дт 311 Кт 681.

8. Якою кореспонденцією рахунків відображається отримання з банку грошових коштів у касу?

А. Дт 311 Кт 301;
Б. Дт 301 Кт 311;
В. Дт 301 Кт 372;
Г. Дт 301 Кт 631.

9. Якою кореспонденцією рахунків відображається внесення на поточний рахунок з каси грошових коштів?

А. Дт 311 Кт 301;
Б. Дт 301 Кт 311;
В. Дт 301 Кт 372;
Г. Дт 301 Кт 631.

10. Який договір повинен бути укладено з касиром?

А. Договір про повну матеріальну відповідальність;
Б. Трудовий договір;
В. Договір про співпрацю;
Г. Договір про касове обслуговування.

2.6 Практичні приклади

Приклад 1.

Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки у касі. Розрахунок складають в грудні 2025 р., визначають надходження готівки за вересень, жовтень, листопад 2025 р. (65 робочих днів).

Рішення.

Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі

№	Найменування показника	Фактично за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти, що передують строку встановлення (перегляду) ліміту каси
1	Готівкова виручка (надходження до кас, крім сум, що одержані з банків)	180 000
2	Середньоденні надходження (рядок 1 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	2 769
3	Виплачено готівкою на різні потреби (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів)	50 000
4	Середньоденна видача готівки (рядок 3 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	769
	Найменування показника	Установлено підприємством
1	Ліміт залишку готівки в касі	800
	Найменування показника	Визначається строк здавання готівкової виручки (готівки) та зазначаються реквізити договорів банківських рахунків
2	Строки здавання готівкової виручки (готівки)	щодня

Приклад 2.

На підприємстві 15 липня 2025 року здійснені операції з грошовими коштами:

1. Безсоновій В.А. видано перевитрати за авансовим звітом – 50 грн.
2. За чеком з поточного рахунку отримано – 2000 грн.
3. Менеджеру Волковій А.Р. видано на господарські потреби – 100 грн.
4. Менеджером Шпаком П.А. внесено залишок підзвітних сум – 40 грн.
5. За чеком з поточного рахунку отримано на виплату заробітної плати - 7 000 грн.
6. Виплачено за відомістю заробітну плату – 7 000 грн.

Залишок грошових коштів на початок робочого дня складав 350 грн.

Необхідно скласти звіт касира на кінець робочого дня.

Рішення.

Касова книга за 15 липня 2025 р. наведена у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Касова книга за 15 липня 2025 року

№ документа	Від кого отримано чи кому видано	№ кор. рахунку	Прибуток	Видаток
1	2	3	4	5
	Залишок на початок дня		350	
55	Безсоновій В.А. видані перевитрати за авансовим звітом – 50 грн	372 «Розрахунки з підзвітними особами»		50
35	За чеком з поточного рахунку отримано – 2000 грн	31 «Рахунки в банках»	2 000	

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5
56	Волковій А.Р. видано на господарські потреби – 100 грн	372 «Розрахунки з підзвітними особами»		100
36	Шпаком П.А. внесено залишок підзвітних сум – 40 грн	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	40	
37	За чеком з поточного рахунку отримано на виплату заробітної плати –7 000 грн	31 «Рахунки в банках»	7 000	
57	Виплачено за відомістю заробітну плату – 7 000 грн	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		7 000
	Разом за день		9 040	7150
	Залишок на кінець дня		2 240	
	У тому числі на зарплату		-	

Приклад 3.

За даними журналу 1 та відомості 1.1. відновити зміст господарських операцій (наведений фрагмент). Приклад відновлення господарських операцій наведено у рішенні тільки за 05.05., за останні дні – необхідно відновити зміст господарських операцій самостійно.

Журнал 1 та Відомість 1.1 наведені у таблицях 2.9 та 2.10.

Таблиця 2.9 **– Журнал 1**

Дата	З кредиту рахунку 30 в дебет рахунків									Разом
	311	372	375	505	60	671	631	685	92	
05.05						55			50	105
08.05	200	150								350
19.05			80	700						780
29.05					120		380	50		550
Разом	200	150	80	700	120	55	380	50	50	1785

Таблиця 2.10 **– Відомість 1.1.**

Дата	В дебет рахунку 30 з кредиту рахунків									Разом
	45	372	377	151	601	141	505	685	41	
05.05		80				55			215	350
08.05	3 000			350						3 350
19.05			100					80		180
29.05					1 200		900			2 100
Разом	3 000	80	100	350	1 200	55	900	80	215	5 980

Рішення.

Журнал господарських операцій наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Журнал господарських операцій

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Виплачено дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	30 «Готівка»	55
Витрачено на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	30 «Готівка»	50
Повернено невикористані підзвітні суми	30 «Готівка»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	80
Повернено переплачені грошові кошти за придбання фінансових інвестицій	30 «Готівка»	141 «Інвестиції пов'язаними сторонам за методом обліку участі у капіталі»	55
Внески в пайовий капітал	30 «Готівка»	41 «Капітал у дооцінках»	215

Інформація про грошові кошти наводиться у таких формах фінансової звітності:

- Баланс;
- Звіт про рух грошових коштів.

Розкриття інформації про грошові кошти в облікових регістрах та в фінансовій звітності наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Розкриття інформації про грошові кошти в облікових регістрах та в фінансовій звітності

№	Номер та назва рахунка	Регістр обліку	Ф.1 «Баланс»		Ф.3 «Звіт про рух грошових коштів»	
			Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
1	2	3	4	5	6	7
1	30 «Готівка»	Журнал 1 Відомість 1.1, Відомість 1.2	Гроші та їх еквіваленти	1165	Залишок коштів на кінець року	3415
2	31 «Рахунки в банках»					
3	33 «Інші кошти»	Журнал 1, Відомість 1.3.				

Приклад 4.

До господарських операцій по рахунку 30 «Готівка» ПАТ «Промінь» за березень місяць необхідно:

- визначити кореспонденцію рахунків;
- визначити залишки готівки в касі на кінець 02.03.2025 р. та 15.03.2025 р.

Рішення.

Касова книга за 01.03.2025 р. наведено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Касова книга за 01.03.2025 р.

Дата	Номер ордеру	Зміст операції	Сума	Дт	Кт
		Залишок у касі на 01.03.2025р.	1500,00		
02.03.2025	67	Одержано з банку за чеком АБ № 241314 від 2.03.2025р. для виплати заробітної плати	18000,00	301	311
02.03.2025	101	Виплачена з каси заробітна плата працівникам підприємства за платіжними відомостями № 7 і № 8	17800,00	661	301
02.03.2025	68	Одержано від Шевченко Р.Я. за поломку інструменту згідно акту № 1 від 23.02.2013 р.	180,00	372	301
02.03.2025	102	Видано під звіт директору Сороці І.А. на відрядження згідно наказу № 36 від 1.03.2013 р.	500,00	372	301
		Залишок на кінець дня	1020,00		

Касова книга за 15.03.2025 р. наведена у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Касова книга за 15.03.2025 р.

Дата	Номер ордеру	Зміст операції	Сума, грн	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
		Залишок у касі на 15.03.2025 р.			
15.03.2025	103	Видано під звіт Тимчуку О.Й. на господарські потреби	100,00	372	301
15.03.2025	69	Одержано від Стасюка І.П. за реалізований йому комп'ютер згідно накладної № 116 від 28.03.	4600,00	301	361
15.03.2025	104	Видано під звіт бухгалтеру Івасечку Є.Т. для оплати рахунку № 1630 від 22.03. Енергозбуту за використану електроенергію	4100,00	372	301
		Залишок на кінець	1420,00		

2.7 Вправи для самостійного виконання.

Вправа 1.

На підприємстві 18 липня 2025 року здійснені операції з грошовими коштами:

7. Кучер Т.О. видано перевитрати за авансовим звітом – 150 грн.
8. За чеком з поточного рахунку отримано – 2800 грн.
9. Менеджеру Івановій К.С. видано на господарські потреби – 300 грн.
10. Менеджером Ивановой К.С. внесено залишок підзвітних сум – 40 грн.
11. За чеком з поточного рахунку отримано на виплату заробітної плати –

8000 грн.

12. Виплачено за відомістю заробітну плату – 8 000 грн.

Залишок грошових коштів на початок робочого дня складав 850 грн.

Необхідно скласти звіт касира на кінець робочого дня.

Вправа 2.

До господарських операцій по рахунку 30 «Готівка» ПАТ «Промінь» за березень місяць необхідно:

- визначити кореспонденцію рахунків;
- визначити залишки готівки в касі на кінець кожного робочого дня і місяця.

Касова книга за 08.03.2025 р., 10.03.2025р., 15.03.2025 р. наведена у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Касова книга за 08.03.2025 р., 10.03.2025р., 15.03.2025 р.

Дата	Номер ордеру	Зміст операції	Сума, грн	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
		Залишок на початок	2000,00		
08.03.2025	75	Видано підзвіт кошти бухгалтеру на закупівлю канцтоварів	500,00		
08.03.2025	105	Отримано кошти по чеку №1111 від 08.03.2025 для виплати заробітної плати за другу половину лютого 2025р.	23560,00		
08.03.2025	76	Виплачена заробітна плата по відомості №4 від 07.03.2024р.	23560,00		
		Залишок на кінець дня			
10.03.2025	106	Отримано оплату від ФОП Петров К.В. по рахунку-фактурі №315 від 09.03.2025	9800,00		
10.03.2025	77	Здана виручка у банк	9500,00		
		Залишок на кінець дня			
15.03.2025	78	Видані кошти менеджеру Свириденко С.В. на закупівлю матеріалів	1500,00		
15.03.2025	106	Зайво надані кошти менеджеру Свириденко С.В. здані у касу	650,00		
		Залишок на кінець дня			

ТЕМА 3. Облік дебіторської заборгованості

3.1 Загальні положення НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
3.2 Визнання та первісна оцінка дебіторської заборгованості
3.3 Класифікація дебіторської заборгованості
3.4 Облік дебіторської заборгованості
3.5 Списання дебіторської заборгованості
3.6 Узагальнення інформації про дебіторську заборгованість в регістрах бухгалтерського обліку
3.7 Контрольні питання
3.8 Тести для самоконтролю
3.9 Практичні приклади
3.10 Вправи для самостійного виконання

Мета: дослідити методологічні основи ведення обліку дебіторської заборгованості, набути практичних навичок обліку дебіторської заборгованості.

Основні терміни і поняття: облік, дебіторська заборгованість, дебітори, безнадійна дебіторська заборгованість, чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості, розрахунки з покупцями, підзвітні особи.

3.1 Загальні положення НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі – НП(С)БО 10) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності. Терміни, що використовуються в НП(С)БО 10, мають таке значення:

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.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

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

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

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

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

3.2 Визнання та первісна оцінка дебіторської заборгованості

На визнання та відображення дебіторської заборгованості в обліку та фінансовій звітності впливають фактори:

- оцінка дебіторської заборгованості в поточному обліку;
- оцінка дебіторської заборгованості в фінансових звітах.

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

Згідно з НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом, якщо:

- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод;
- може бути достовірно визначена її сума.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги **визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації** продукції, товарів, робіт, послуг та **оцінюється за первісною вартістю**.

Відображення в обліку реалізації готової продукції:

1. Відвантаження готової продукції покупцям та визнання доходу: Дт 361 Кт 701
2. Списання собівартості готової продукції: Дт 901 Кт 26

Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися критерії визнання доходу (виручки) (НП(С)БО 15 «Дохід», п.8):

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

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

Первісна вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію наближена до її справедливої вартості, а різниця, яка може при цьому виникнути вважається незначною.

Разом з тим, в окремих випадках сума доходу може не співпадати з справедливою вартістю реалізованої продукції (товару), внаслідок наданих знижок, повернення продукції (товару).

Таким чином, **первісна вартість дебіторської заборгованості** за реалізовану продукцію залежить від:

- надання покупцю торгівельної знижки або знижки з обсягу продажу до дати реалізації;
- надання знижок покупцю після реалізації;

- повернення товарів від покупців.

Відображення в обліку реалізації готової продукції зі знижкою:

1. Відвантажено готову продукцію покупцям та відображено дохід від реалізації: Дт 361 Кт 701 1250 грн.

2. Зменшено дохід на суму знижки: Дт 701 Кт 704 50 грн.

3. Списання собівартості готової продукції: Дт 901 Кт 26 800 грн.

Торгівельні знижки та знижки з обсягу продажу визначаються в відсотках до базової (основної) ціни. Супровідні та платіжні документи виписуються по чистій вартості продажу, тобто за вирахуванням наданих знижок. Фактично це означає реалізацію за зниженими цінами та відображення дебіторської заборгованості на рахунках обліку за вирахуванням знижок. На рахунках обліку такі знижки не відображаються.

На практиці покупці можуть не скористатися наданими знижками, в таких випадках в міжнародній практиці, існує методика відображення невикористаних знижок, наприклад, відкривається рахунок «Невикористані знижки», пасивний рахунок, кредитове сальдо якого відображається в Звіті про прибутки та збитки як стаття доходів. Невикористані знижки покупець повинен сплатити як штраф, оскільки сплачує за товар в кредит.

Відповідно до Інструкції № 291 на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції, товарів, за кредитом списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дебіторська заборгованість за реалізовану продукції зменшується на суму поверненої продукції від покупців.

В обліку вартість повернутої продукції, товарів протягом звітного періоду відображається записами:

Дебет 704 «Вирахування з доходу»

Кредит 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Сторнування суми ПДВ за повернуту продукцію, товар відображається записами (методом сторно):

Дебет 704 «Вирахування з доходу»

Кредит 641 «Розрахунки за податками»/ПДВ

Оприбуткування повернутої продукцію, товару (методом сторно) відображається записами:

Дебет 901 «Собівартість реалізованої продукції» (902 «Собівартість реалізованих товарів»):

Кредит 26 «Готова продукція» (281 «Товари на складі»)

Повернуті покупцю гроші за продукцію, товар відображається записами:

Дебет 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Поточна дебіторська заборгованість, не пов’язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг відображається за первісною вартістю.

НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» визначає методи оцінки дебіторської заборгованості:

- при зарахуванні дебіторської заборгованості;

- при відображенні у фінансовій звітності на дату балансу;
- при списанні з балансу, як безнадійної.

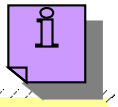
3.3 Класифікація дебіторської заборгованості

Класифікація дебіторської заборгованості здійснюється за наступними критеріями:

- строком погашення та зв'язком її з нормальним операційним циклом;
- об'єктами, щодо яких виникла дебіторська заборгованість;
- своєчасністю її погашення.

Згідно з НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну за критеріями:

- строк погашення;
- зв'язок з нормальним операційним циклом.



Зверніть увагу !

Якщо строк погашення дебіторської заборгованості, що не виникає в ході нормального операційного циклу, менше року, вона відноситься до поточної

Для віднесення дебіторської заборгованості до поточної необхідно виконання критеріїв:

- виникнення в ході нормального операційного циклу; або
- погашення протягом 12 місяців з дати балансу.

Класифікація за об'єктами, щодо яких виникла дебіторська заборгованість виділяє такі види дебіторської заборгованості:

- заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;
- заборгованість забезпечена векселями;
- надані позики;
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- дебіторська заборгованість за розрахунками (за виданими авансами, з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодування завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок, державними цільовими фондами, за операціями з деривативами);
- інша дебіторська заборгованість.

Залежно від своєчасності погашення дебіторська заборгованість поділяється на:

- дебіторську заборгованість, строк оплати якої не настав;
- дебіторська заборгованість не сплачена в строк (прострочена). В тому числі:
- сумнівна дебіторська заборгованість;
- безнадійна дебіторська заборгованість.

З точки зору фінансової звітності дебіторська заборгованість розподіляється на:

- фінансову (фінансовий актив);
- не фінансову (не є фінансовим активом).

Фінансовий актив – це:

а) грошові кошти та їх еквіваленти;

б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;

в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;

г) інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Фінансовий актив, призначений для перепродажу – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансові активи включають:

- грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти;
- дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу;
- фінансові інвестиції, що утримуються до погашення;
- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- інші фінансові активи.

Фінансовим активом є:

- поточна дебіторська заборгованість, за яку очікують надходження грошових коштів, що відповідає вимогам п.4 НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» – «грошові кошти та їх еквіваленти є фінансовими активами». Таким чином, поточна дебіторська заборгованість, за яку очікують надходження грошових коштів є фінансовим активом;

- дебіторська заборгованість, не призначена для продажу, відповідно до п. 6 НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»;

- дебіторська заборгованість, яка утворилася внаслідок видачі іншій стороні кредиту (позики), погашення якої відбудеться грошовими коштами.

У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню, різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування (п. 6 НП(С)БО 10).

Відповідно до НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансова дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом поділяється на:

- дебіторську заборгованість **не призначену для перепродажу** – це дебіторська заборгованість, яка виникає внаслідок надання засобів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникам та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу;

- дебіторську заборгованість, **призначену для перепродажу.** Фінансовий актив призначений для перепродажу – це актив, який придбано з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткострокових змін його ціни та/або винагороди посереднику.

-

3.4 Облік дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості використовується рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи».

Характеристика рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Характеристика рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Призначений для обліку дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, для обліку активів, використання яких, як очікується неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також для обліку інших необоротних активів, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів.

Дебет	**Кредит**
Виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості та отримання інших необоротних активів	Погашення (списання) довгострокової дебіторської заборгованості та вибуття інших необоротних активів

Субрахунки до рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Субрахунки до рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»

Субрахунок	Призначення
181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з НП(С)БО 14 «Оренда»
182 «Довгострокові векселі одержані»	Ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості
183 «Інша дебіторська заборгованість»	Призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 18, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків.
184 «Інші необоротні активи»	Призначений для обліку інших необоротних активів

Види довгострокової дебіторської заборгованості наведено на рисунку 3.1.

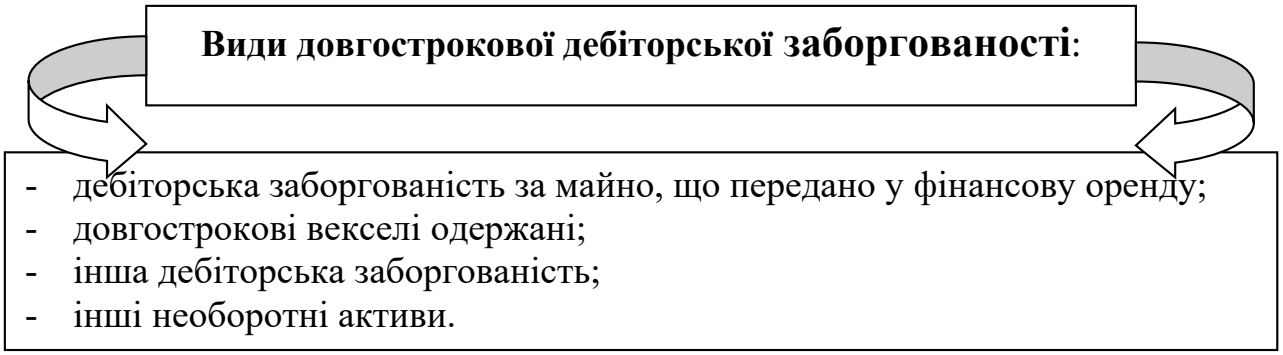


Рисунок 3.1 – Види довгострокової дебіторської заборгованості

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Аналітичний облік по вексельних операціях ведеться за кожним одержаним векселем (за видами векселів); векселі, строк сплати по яких ще не настав; векселі, дисконтовані (враховані) банком; векселі, не оплачені у встановлений термін. Аналітичний облік орендних зобов'язань ведеться відокремлено по кожному договору фінансової оренди.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, оцінюється та відображається в Балансі за її теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Облік дебіторської заборгованості за майно, що передано в фінансову оренду

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Право власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди може передаватися або не передаватися.

Згідно з НП(С)БО 14 «Оренда» оренда вважається фінансовою за наявністю хоча б однієї з наведених ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди, навіть якщо право власності не передаватиметься;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання.

Оренда, яка не є фінансовою, вважається операційною.

Чиста інвестиція в оренду – валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді.

Непередбачена орендна плата – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка).

Гарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендодавцеві.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- для орендаря – на суми, що гарантовані орендарем або пов'язаною з ним стороною;
- для орендодавця – на гарантовану ліквідаційну вартість з боку орендаря або пов'язаної з орендарем сторони чи третьої сторони, не пов'язаної з орендарем, що фінансово здатна виконувати зобов'язання за гарантією.

Валова інвестиція в оренду – сума мінімальних орендних платежів, які має одержати орендодавець відповідно до договору про фінансову оренду, та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.

Гарантія ліквідаційної вартості – гарантія, надана орендодавцеві не пов'язаною з ним стороною, стосовно того, що вартість (або частина вартості) орендованого активу на кінець оренди щонайменше дорівнюватиме вказаній сумі.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об'єкта оренди.

Невідмовна оренда – договір оренди, на початок строку якого орендарем сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірвано лише:

- з дозволу орендодавця;
- якщо відбулася певна непередбачена подія;
- у разі укладення орендарем нового договору оренди цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не гарантовано або гарантовано лише пов'язаною з ним стороною.

Оренда – договір між орендодавцем та орендарем, за яким орендодавець надає орендарю право користування необоротним активом за плату на певний строк.

Операційна оренда – оренда, що не передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом власності на об'єкт оренди.

Первісні прямі витрати – додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладенням договору оренди, які не були б понесені, якби такого договору

оренди не було б укладено, за винятком таких витрат, понесених орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з фінансовою орендою.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата договору оренди або дата прийняття зобов'язань щодо істотних умов оренди.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря – ставка відсотка, яку орендар сплатив би, щоб орендувати на подібний строк та з подібним забезпеченням коштів, необхідних для придбання подібного за вартістю активу за подібних економічних умов.

Строк оренди – період дії невідмовної оренди, протягом якого орендар має право використовувати об'єкт оренди, а також такі строки:

- періоди, протягом яких є можливим продовження оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість;
- періоди, протягом яких є можливим припинення оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.

Суборенда – договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій стороні.

Облік оренди в орендодавця

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря за сумою чистої інвестиції в оренду та визнає дохід і витрати, пов'язані з реалізацією активу.

Чистою інвестицією в оренду є валова інвестиція орендодавця в оренду, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді, зазначеною в договорі.

Первісні прямі витрати орендодавця (крім орендодавця-виробника або орендодавця-дилера), що безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди (витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги), збільшують вартість дебіторської заборгованості орендаря та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди.

Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Різниця між валовою інвестицією в оренду та чистою інвестицією в оренду є фінансовим доходом орендодавця.

Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі графіка, що відображає незмінну періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.

Отримувані орендодавцем орендні платежі розподіляються між фінансовим доходом та зменшенням основної суми боргу протягом строку оренди.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням незмінної ставки відсотка в оренді на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

Якщо орендодавцем є виробник або дилер об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу

(виручки) від реалізації активів і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації активів.

Дохід виробника або дилера від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

Витрати орендодавця-виробника або орендодавця-дилера, що безпосередньо пов'язані з переговорами та укладенням договору фінансової оренди (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо), визнаються іншими витратами одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи».

Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нового договору оренди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати.

Орендодавець збільшує балансову вартість орендованого активу на суму понесених ним первісних прямих витрат, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору про операційну оренду (витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги), та визнає їх витратами протягом строку оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.

Втрати від зменшення корисності об'єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Облік оренди в орендаря

НП(С)БО 14 «Оренда» вимагає, аби орендар на початку строку фінансової оренди визнавав активи і зобов'язання за нею за меншою вартістю із двох:

- справедливою вартістю орендованого майна

або

- теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів на початку оренди.

На початку строку оренди орендар визнає активи та зобов'язання за фінансовою орендою за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди.

Припустима ставка відсотка в оренді – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі справедливої вартості об'єкта фінансової

оренди на початок строку оренди та будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.

На дату початку строку оренди орендар має зробити у бухгалтерському обліку проведення:

Відображено актив і зобов'язання за фінансовою орендою за меншою вартістю: Д-т 152 К-т 531 «Зобов'язання з фінансової оренди»

Відображено податковий кредит із ПДВ, якщо сторони є платниками ПДВ: Д-т 641/ПДВ К-т 531.

Первісні прямі витрати орендаря, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди (витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги), збільшують вартість визнаного активу.

Витрати на укладання договору, наприклад, на юридичні послуги, орендар має включати до первісної вартості об'єкта основного засобу, отриманого у фінансову оренду. Тобто показувати в обліку:

Відображено витрати на укладання договору: Д-т 152 К-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Відображено податковий кредит із ПДВ: Д-т 6442 ПДВ К-т 631/ «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН): Д-т 641/ПДВ К-т 6442 «Податковий кредит непідтверджений».

В момент введення в експлуатацію об'єкта фінансової оренди, всі витрати, накопичені на субрахунку 152, орендар має зарахувати на відповідний субрахунок Д-т 104 «Машини та обладнання/Фінансова оренда К-т 152.

Згодом орендар амортизує об'єкт обраним методом протягом періоду.

Орендар розраховує теперішню вартість мінімальних орендних платежів на дату початку оренди із застосуванням припустимої ставки відсотка в оренді, яка зазначається в договорі оренди. Якщо ставку в договорі оренди не визначено, то орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності лише в сумі, що належить до звітного періоду.

Мінімальні орендні платежі розподіляються орендарем між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань.

Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням незмінної ставки відсотка в оренді на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Втрати від зменшення корисності об'єктів фінансової оренди визнаються орендарем у порядку, передбаченому НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Амортизація об’єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання об’єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо договором передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об’єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об’єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об’єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Об’єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в договорі оренди.

Затрати орендаря на поліпшення об’єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Належна плата за користування об’єктом операційної оренди визнається витратами згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов’язаних із використанням об’єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нового договору оренди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.

Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду обліковується на субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду».

Зверніть увагу !

На субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з НП(С)БО 14 «Оренда»

Відображення фінансової оренди в обліку орендодавця залежить від того, чи є він виробником об’єкта оренди чи не є виробником.

Відмінності в обліку фінансової оренди орендодавця-не виробника та орендодавця-виробника об’єкта фінансової оренди наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Відмінності в обліку фінансової оренди орендодавця – не виробника та орендодавця-виробника об'єкта фінансової оренди

Зміст операції	Орендодавець-не виробник об'єкта фінансової оренди (НП(С)БО 14.10-12)		Орендодавець-виробник об'єкта фінансової оренди (НП(С)БО 14.13-14)	
	Як реалізація необоротних активів		Як реалізація готової продукції	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Списання переданого в оренду активу	13 «Знос (амортизація необоротних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи»	-	-
	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Визнання доходу від реалізації	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Орендодавець передає майно в фінансову оренду на підставі договору оренди. За договором оренди у бухгалтерському обліку проводиться запис на списання балансової вартості зданого майна в фінансову оренду та виникнення зобов'язань орендаря.

У випадку, коли орендодавець-не виробник об'єкта фінансової оренди, переданий у фінансову оренду актив списується за залишковою вартістю, дебіторська заборгованість складається з:

- довгострокової заборгованості в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості;

- поточної заборгованості за нарахованими доходами – на суму різниці між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньої вартості вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка.

Протягом строку оренди довгострокова заборгованість поступово переводиться у поточну.

Дохід від фінансової оренди відображається як інший дохід від операційної діяльності та фінансовий дохід, що підлягає отриманню в сумі відсотків.

У випадку, коли орендодавець виробник об'єкта фінансової оренди, дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу

від реалізації готової продукції та теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу від реалізації готової продукції.

Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, визначених за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми обліковується як фінансовий дохід орендодавця-виробника об'єкта фінансової оренди.

В обліку орендодавця – не виробника необхідно відобразити:

- списання з балансу залишкової вартості переданого в фінансову оренду обладнання;
- первісну вартість дебіторської заборгованості з фінансової оренди;
- дохід від передачі обладнання в фінансову оренду.

Переведення довгострокової дебіторської заборгованості у поточну проводиться у кінці кожного звітного періоду – 31 грудня (відображається проведенням):

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кредит 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»

Фінансові доходи, отримані на початку звітного періоду у бухгалтерському обліку відображаються проведенням:

Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів»

Кредит 732 «Відсотки одержані» (для першого року оренди вони дорівнюють нулю).

У разі отримання орендних платежів у кінці звітного періоду орендодавець у бухгалтерському обліку спочатку відображає нарахування фінансових доходів проведенням:

Дебет 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

Кредит 732 «Відсотки отримані».

Після отримання орендної плати погашення дебіторської заборгованості за нарахованими доходами відобразиться проведенням:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кредит 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Облік довгострокових векселів одержаних

Дебіторська заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги може бути забезпечена векселями одержаними.

Довгострокові векселі одержані в забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості обліковуються на субрахунку 182 «Довгострокові

векселі одержані».

Характеристика субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані» наведена у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Характеристика субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані»

субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані»	
за Дебетом відображається	за Кредитом відображається
отримання векселя (як засіб платежу, забезпечення заборгованості)	- отримання коштів у погашення векселів; - погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості; - продаж векселя третій стороні; тощо.

Вексель – це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселеутримувачу).

Векселі одержані – це заборгованість за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи, надані послуги, які забезпечені векселями.

Як засіб платежу (забезпечення заборгованості) одержані векселі відображаються на субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані».

Облік вексельних операцій залежить від видів векселів, порядку заповнення показників векселя та їх змісту, порядку видачі та прийняття (акцепту), передачі та авалю векселів. Розрізняють прості та переказні векселі.

Простий вексель (соло) письмовий документ, який містить просте і нічим не обумовлене зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити векселеотримувачу (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці (рисунок 3.2).

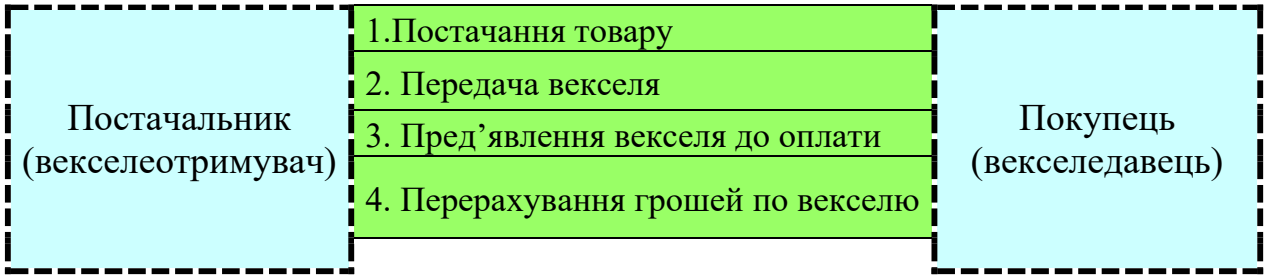


Рисунок 3.2 – Порядок дії простого векселя

Переказний вексель (тратта) – письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей утримувачу у визначений строк і у визначеному місці.

Простий вексель виписується позичальником із зобов'язанням сплатити борг кредитору.

Переказний вексель – це вимога кредитора до позичальника сплатити грошові кошти третій особі – ремітенту.

Переказний вексель з трьома учасниками використовують для

перерахування боргу від однієї особи іншій.

Учасники обігу векселів:

- векселедавець – особа, яка отримала товар (роботи, послуги) і видала вексель (платник по векселю);

- перший векселеотримувач – особа, яка передала товар і отримала вексель (той, хто отримує гроші може виступати індосаментом);

- наступний векселеотримувач (індосант) – особа власник векселя в силу здійсненого на його користь передавального надпису, яка робить на ньому наступний передавальний надпис (індосамент).

При надходженні векселя на підприємство він є підставою для відображення операції по одержанню векселя в бухгалтерському обліку.

Оцінка векселя здійснюється в розмірі вексельної суми, зазначеної на ньому прописом та цифрами. Вексельна сума може включати відсоток як додаткову плату за час обертання векселя.

Векселі бувають безвідсотковими та з нарахуванням відсотків.

Відсотковий вексель – це вексель, на якому зазначена сума погашення та відсоток, який буде сплачено векселеодержувачу за відстрочення платежу.

Сума відсотків, яка нараховується на вексель, розраховується наступним чином:

$$\textbf{Сума відсотків} = \textbf{Номінальна вартість векселя} \times \textbf{Річна ставка відсотка} \times \textbf{Термін векселя} \div \textbf{12 (360 дн.)} \quad (3.1)$$

У безвідсотковому векселі вартість погашення зобов’язання дорівнює номінальній вартості, яка вже включає відсотки за відстрочку платежу.

Належна оплата векселя у встановлений строк погашає всі вексельні зобов’язання. Облік векселів ведеться паралельно з обліком дебіторської та кредиторської заборгованості.

Облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості	**182** «Довгострокові векселі одержані»	**36** «Розрахунки з покупцями та замовниками»
2.	Одержано довгостроковий вексель від дебітора в забезпечення заборгованості	**182** «Довгострокові векселі одержані»	**377** «Розрахунки з іншими дебіторами»
3.	Погашено довгостроковий вексель покупцем	**31** «Рахунки в банках»	**182** «Довгострокові векселі одержані»
4.	Передано довгостроковий вексель в погашення кредиторської заборгованості	**685** «Розрахунки з іншими кредиторами»	**182** «Довгострокові векселі одержані»

Облік іншої довгострокової дебіторської заборгованості

Інша довгострокова дебіторська заборгованість обліковується на субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість». Субрахунок 183 «Інша дебіторська заборгованість» призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків.

Видача позик підприємством може проводитись, якщо вона передбачена Статутом або іншим аналогічним документом підприємства та при наявності оформлених належним чином документів. Видача позики повинна бути оформлена договором в письмовій формі.

Обов'язковими елементами договору є:

- предмет договору;
- розмір та порядок видачі позики;
- термін, на який вона видається;
- порядок погашення;
- відповідальність сторін;
- юридичні реквізити сторін.

Видача позик здійснюється як готівкою, та і шляхом безготівкових розрахунків, згідно із заявою працівника. Погашення позики може відбуватись шляхом: утримання із заробітної плати; повернення готівки в касу; переведення боргу; взаємозаліком між підприємством і працівником.

Основні бухгалтерські проведення з обліку іншої дебіторської заборгованості наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Основні бухгалтерські проведення з обліку іншої дебіторської заборгованості

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано з каси довгострокову позику працівнику підприємства	183 «Інша дебіторська заборгованість»	30 «Готівка»
2	Видано з рахунків в банку довгострокову позику працівнику підприємства	183 «Інша дебіторська заборгованість»	31 «Рахунки в банках»
3	Погашено працівником довгострокову позику основними засобами за домовленістю сторін	10 «Основні засоби»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
4	Отримано в касу кошти в погашення довгострокової позики працівнику підприємства	30 «Готівка»	183 «Інша дебіторська заборгованість»

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
5	Отримано на рахунки в банку кошти в погашення довгострокової позики працівнику підприємства	31 «Рахунки в банках»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
6	Відображено суму неповернутої позики при зверненні до суду	374 «Розрахунки за претензіями»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
7	Погашено неповернуту частину безпроцентної позики за рахунок прибутку підприємства	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
8	Утримано із заробітної плати працівника неповернуту довгострокову позику	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	183 «Інша дебіторська заборгованість»

Облік інших необоротних активів

На субрахунку 184 «Інші необоротні активи» ведеться облік активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошових коштів, а також інших активів, які безпосередньо не можуть бути відображені на інших рахунках обліку необоротних активів. Сальдо рахунку 184 наводиться у статті Балансу «Інші необоротні активи» рядок 1090 – у статті наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей «Необоротні активи» (п.2.18 Методичні рекомендації № 433).

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення, за видами інших необоротних активів.

Облік поточної дебіторської заборгованості

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу (рисунок 3.3).

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

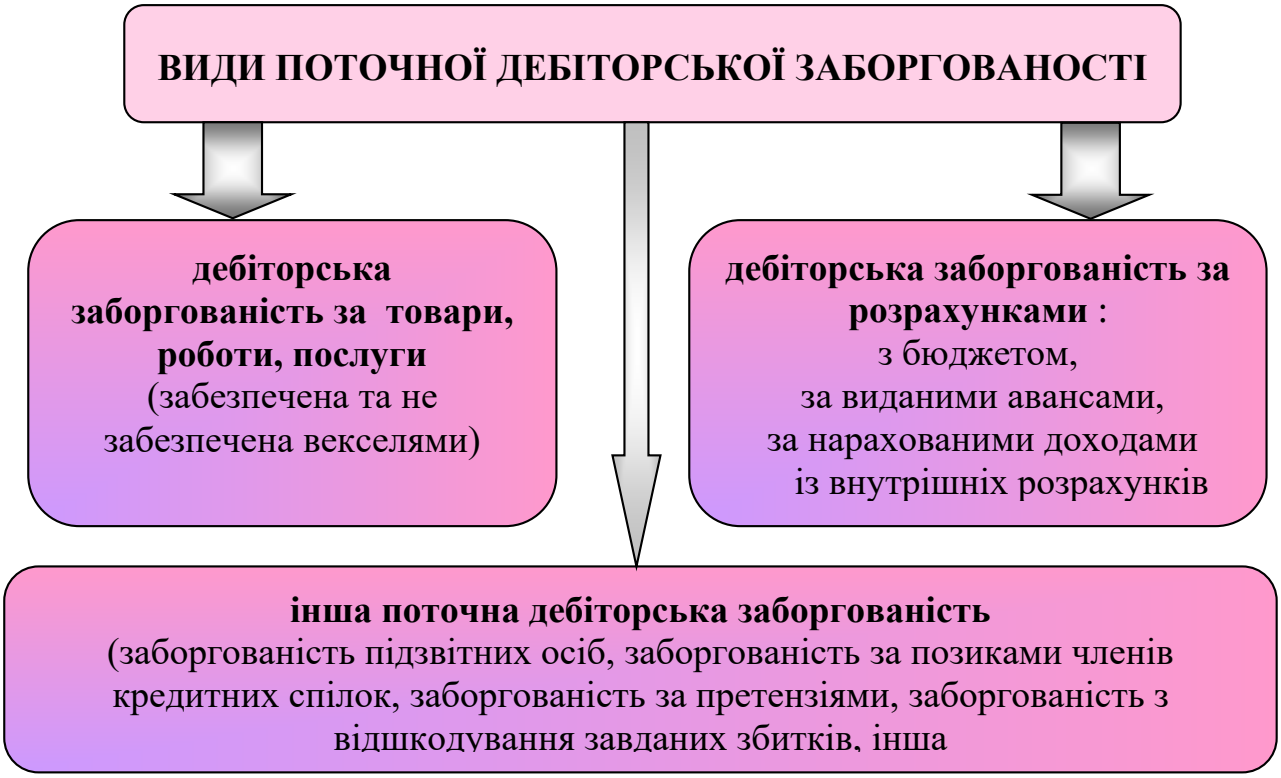


Рисунок 3.3 – Види поточної дебіторської заборгованості

Облік дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги виникає, коли підприємство реалізує продукцію в кредит (з відстрочкою платежу) – така дебіторська заборгованість визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися критерії визнання доходу (НП(С)БО 15 «Дохід», п.8):

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

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

Облік поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги ведеться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Дебетове сальдо рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію (товари, послуги).

Характеристика рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Характеристика рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Рахунок		**Характеристика**	
№	Назва		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Призначений для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи та послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.	
Дебет			**Кредит**
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.			Відображається сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» активний, балансовий, призначений для обліку розрахунків.

Субрахунки до рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» наведено у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Субрахунки до рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Субрахунки	
№	**Назва**
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
362	Розрахунки з іноземними покупцями
363	Розрахунки з учасниками ПФГ

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

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

Облік та контроль розрахунків з покупцями та замовниками здійснюється на підставі первинних документів з обліку розрахунків з покупцями та замовниками (рисунок 3.4).

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
Накладні; Рахунки-фактури; Рахунки; Акти приймання-передачі; Податкові накладні; Товарно-транспортні накладні; Товарні накладні	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	
Платіжне доручення Виписка банку ПКО векселі	Платіжне доручення Виписки банку векселі

Рисунок 3.4 – Первинні документи для обліку розрахунків з покупцями та замовникам

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV передбачають спрощення документообігу підприємств шляхом зменшення вимог до первинного документа та скорочення переліку його обов'язкових реквізитів, зокрема змінено термін «первинний документ», що дозволить вважати оплачений (акцептований) рахунок-фактуру (інвойс) підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з постачання продукції, товарів, робіт (послуг) без обов'язкового складання акта приймання-передачі.

Таким чином, Міністерство фінансів України продовжує процес гармонізації національного законодавства з європейським, у тому числі шляхом впровадження найкращих світових практик, що позитивно вплине на бізнес-клімат в Україні та зміцнить позиції у рейтингу Doing Business.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: 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. Оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі тільки

у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами.

Документами, що підтверджують оплату, можуть бути платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера тощо.

Рахунок-фактура може бути складений у паперовій або в електронній формі та повинен мати реквізити, які дають можливість ідентифікувати господарську операцію та її учасників, зокрема: назву підприємства, від імені якого складено рахунок-фактуру; назву контрагента; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь в оформленні рахунку-фактури.

Рахунок-фактура, відповідно ПКУ зараховано до первинних документів. Типова форма рахунку-фактури не затверджена, підприємства можуть розробити її самостійно.

Завдання аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками:

- забезпечення достовірних даних про виникнення заборгованості;
- контроль та управління строками сплати заборгованості;
- забезпечення інформації про обсяг реалізованої продукції та послуг;
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки продукції, послуг.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Бухгалтерські записи з визнання та погашення дебіторської заборгованості наведено у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Бухгалтерські записи з визнання та погашення дебіторської заборгованості

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Реалізація вітчизняному покупцю		
	Готової продукції	**361** «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	**701** «Дохід від реалізації готової продукції»
	Товарів	**361** «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	**702** «Дохід від реалізації товарів»
	Робіт і послуг	**361** «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	**703** «Дохід від реалізації робіт і послуг»
2.	Одночасно на суму ПДВ		
		701 «Дохід від реалізації готової продукції»	**641** «Розрахунки за податками»
		702 «Дохід від реалізації товарів	**641** «Розрахунки за податками»
		703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	**641** «Розрахунки за податками»

Продовження таблиці 3.9

1	2	3	4
3.	Списана собівартість реалізованих:		
	Готової продукції	**901 «**Собівартість реалізованої готової продукції»	**26 «**Готова продукція» **27** «Продукція сільськогосподарського виробництва» **21** «Поточні біологічні активи»
	Товарів	**902** «Собівартість реалізованих товарів»	**28 «**Товари»
	Робіт і послуг	**903** «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	**23** «Виробництво»
4.	Погашена дебіторська заборгованість грошовими коштами		
		311 «Поточні рахунки в національній валюті»	**361** «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
		301 «Готівка в національній валюті»	**361** «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
5.	Погашена дебіторська заборгованість взаєморозрахунками		
		63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	**361** «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
		68 «Розрахунки за іншими операціями»	**361 «**Розрахунки з вітчизняними покупцями»
6.	Погашена дебіторська заборгованість векселем		
		34 «Короткострокові векселі одержані»	**36** «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Типові бухгалтерські проведення по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» наведено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Типові бухгалтерські проведення по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображені суми отриманих авансів, зараховані при пред'явленні покупцям рахунків за поставку готової продукції	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
2	Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною	38 «Резерв сумнівних боргів»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4
3	Видано вексель в забезпечення заборгованості за недопоставлену продукцію	62 «Короткострокові векселі видані»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
4	Повернуто страховику страхові платежі	76 «Страхові платежі	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
5	Нарахована негативна курсова різниця за дебіторською заборгованістю	94 «Інші витрати операційної діяльності	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
6	Сплачено грошову компенсацію покупцю при бартерній операції	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	31 «Рахунки в банках»
7	В результаті зміни фінансового стану покупця відновлюється сума його заборгованості, що раніше визнана безнадійною	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	38 «Резерв сумнівних боргів»
8	Нарахований страховий платіж при поставці продукції покупцю	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	76 «Страхові платежі»

Визначення величини резерву сумнівних боргів

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, первісно оцінюється по фактичній собівартості. В подальшому ця оцінка повинна переглядатися з приводу можливого зменшення корисності та визначення знецінення дебіторської заборгованості.

Згідно з принципом обачності при оцінці наведеної у звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.

Відповідно НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу) включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю.

НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» передбачає, що оцінка дебіторської заборгованості за чистою вартістю реалізації є обов'язковою тільки відносно тієї заборгованості, яка одночасно є:

- поточною;
- фінансовим активом;
- не є придбаною;
- не призначена для перепродажу.

Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу визначається величина резерву сумнівних боргів.

Чиста реалізаційна вартість визначається як різниця між первісною вартістю дебіторської заборгованості та резервом сумнівних боргів.

Величина сумнівних боргів визначається одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на основі 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 наступним чином:
- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості по строкам непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

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

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості може визначатися за такою формулою:

$$Кс = (\sum Бзн \div Д зн) \div і, \quad (3.2)$$

де Бзн – фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за н-ний місяць обраного для спостереження періоду;

Дзн – дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець н-ного місяця обраного для спостереження періоду;

і – кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за такою формулою:

$$Кс = (Сума Бзн \div СумаД зн), \quad (3.3)$$

де Бзн – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

Дзн – дебіторська заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок є ***контрактивним рахунком*** до рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» що означає:
- у Головній книзі наводиться **кредитове сальдо** (як в пасивних рахунках);
- у Балансі наводиться в активі зі знаком «мінус», зменшуючи первісну вартість відповідної дебіторської заборгованості.

Характеристика рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» наведено у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Характеристика рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
38	Резерв сумнівних боргів	ведеться облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення.
Дебет		**Кредит**
Списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.		Створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період збільшує інші операційні витрати:

Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів».

На кожну дату балансу сума резерву сумнівних боргів переглядається, різниця, яка виникає при цьому, списується на:

- субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги», або
- субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності.

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

Облік поточної дебіторської заборгованості, забезпеченої векселями

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

Характеристика рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» наведено у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Характеристика рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
34	Короткострокові векселі одержані	ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями

Продовження таблиці 3.12

Дебет	Кредит
відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями	отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо

Субрахунки до рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» наведено у таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 – Субрахунки до рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані»

Субрахунки	
№	**Назва**
341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті
342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті

Векселі відображаються в балансі за номінальною вартістю. До статті «Векселі одержані» включається заборгованість за векселями, строк оплати за якими не настав. Сума нарахованих відсотків за звітний період по векселю, який підлягає оплаті в наступному періоді, переноситься на статтю «Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів». Відповідно до цієї суми повинен бути визнаний дохід за відсотками.

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для їх обліку використовується позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку». Збільшення залишку рахунку 08 відбувається при надходженні векселів, зменшення – після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Мінімальні витрати на придбання одного вексельного бланку наведено у таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Мінімальні витрати на придбання одного вексельного бланку

вартість вексельного бланку (за ціною НБУ)	10 грн
ПДВ	2 грн
Разом:	12 грн
Ціна комерційного банку може відрізнятися	

Витрати на державне мито включаються в первісну вартість вексельних бланків відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси».

Придбані вексельні бланки відповідають категорії запасів, та обліковуються відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси». Придбання бланків відображається по дебету рахунка 201 «Сировина та матеріали» з одночасним відображенням за балансом на рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Облік дебіторської заборгованості за розрахунками

До дебіторської заборгованості за розрахунками входить:

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – дебіторська

заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Облік такої заборгованості ведеться на рахунках 641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Дебіторська заборгованість за виданими авансами – сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів – сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті та інших доходів, що підлягають надходженню.

Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків – сума заборгованості пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

Інша поточна дебіторська заборгованість – дебіторська заборгованість, яка належить до оборотних активів, але не може бути віднесена до попередніх статей дебіторської заборгованості.

Облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями ведеться на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Характеристика рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» наведено у таблиці 3.15.

Таблиця 3.15 – Характеристика рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

<table>
<tr><th colspan="2">Рахунок</th><th rowspan="2">Характеристика</th></tr>
<tr><th>№</th><th>Назва</th></tr>
<tr><td>37</td><td>Розрахунки з різними дебіторами</td><td>Ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями</td></tr>
<tr><th colspan="2">Дебет</th><th>Кредит</th></tr>
<tr><td colspan="2">Відображається виникнення дебіторської заборгованості</td><td>Відображається погашення чи списання дебіторської заборгованості</td></tr>
</table>

Субрахунки до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» наведено у таблиці 3.16.

Таблиця 3.16 – Субрахунки до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

Субрахунок	Характеристика
1	2
371 «Розрахунки за виданими авансами»	Ведеться облік авансів, наданих іншим підприємствам.
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Ведеться облік розрахунків з підзвітними особами. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Дебетове сальдо відображається в складі оборотних активів,

Продовження таблиці 3.16

1	2
	кредитове сальдо – в складі зобов'язань балансу підприємства.
373 «Розрахунки за нарахованими доходами	Ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню.
374 «Розрахунки за претензіями»	Ведеться облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками.
375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	Ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено.
376 «Розрахунки за позиками та кредитами»	Ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках та наданими кредитами користувачам платіжних послуг надавачами фінансових послуг (крім банків).
377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Ведеться облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки.
378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»	Ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами
379 «Розрахунки за операціями з деривативами»	Ведеться облік розрахунків за операціями з деривативами. В кінці місяця субрахунок закривається шляхом списання сальдо у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності.

Типові бухгалтерські проведення по рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» наведено у таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Типові бухгалтерські проведення по рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Використано підзвітні суми дія придбання основних засобів інших необоротних матеріальних активів	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4
2	Зараховано на баланс покупця гудвіл придбаного підприємства	12 «Нематеріальні активи»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
3	Погашені зобов'язання по підписці на акції	14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
4	Оприбутковано право на торгівельну марку. Зараховано на баланс покупця придбаного підприємства	15 «Капітальні інвестиції»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
5	Переведено короткострокову дебіторську заборгованість до розряду довгострокової	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
6	Надійшли в погашення дебіторської заборгованості виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, товари	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
7	Одержано вексель в погашення поточної дебіторської заборгованості	34 «Короткострокові векселі одержані»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
8	Зараховано на баланс покупця дебіторську заборгованість покупців придбаного підприємства	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
9	Відображені податкові розрахунки з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
10	Нараховані дивіденди по інвестиціях в асоційоване підприємство	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
11	Відображено негативний гудвіл придбаного підприємства	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	19 «Гудвіл»
12	Включені витрати до суми претензії	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи»,

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4
13	Виставлена претензія на оприбутковані ТМЦ	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари»
14	Відображена заборгованість з фінансування компенсаційних виплат	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
15	Прийнята на баланс кредиторська заборгованість (постачальникам) придбаного підприємства	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
16	Відображено дохід від реалізації МШП	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	71 «Інший операційний дохід»
17	Нараховані дивіденди по інвестиціях непов'язаним сторонам. Нараховані відсотки по фінансовій оренді	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	73 «Інші фінансові доходи»
18	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	74 «Інші доходи»

Облік розрахунків за виданими авансами

Аванс – це грошова сума або інша майнова цінність, яка передається в рахунок виконання договірного зобов'язання. Аванс може бути повним або частковим платежем. Облік розрахунків за виданими авансами ведеться на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Характеристика рахунку **371 «Розрахунки за виданими авансами»** наведено у таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Характеристика рахунку **371 «Розрахунки за виданими авансами»**

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
371	Розрахунки за виданими авансами	Ведеться облік авансів, наданих іншим підприємствам.

Дебет	**Кредит**
Видані аванси іншим підприємствам	Зарахування заборгованості за отримання товарів, робіт, послуг Суми авансів, які повернені як невикористані

Видані аванси іншим підприємствам оформлюють платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір. На суму виданих авансів підприємство-покупець (замовник) робить запис по дебету рахунку 371 у кореспонденції з рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти».

Після оплати поставлених товарів, виконаних робіт, послуг зарахована

сума авансів відображається у покупця записом по кредиту рахунку 371«Розрахунки за виданими авансами» в кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Підтвердженням проведених платежів є виписка банку. Зарахування оформлюється розрахунком бухгалтерії.

Облік видачі авансу у замовника наведено у таблиці 3.19.

Таблиці 3.19 – Облік видачі авансу у замовника

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Укладання договірних відносин з замовником		
2	На основі договору оформлюється платіжне доручення Суму виданого авансу відображають в обліку	371 «Розрахунки за виданими авансами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банку»
3	Отримання матеріалів від постачальників	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Після оплати поставлених товарів, виконаних робіт, послуг зарахована сума авансів відображається у покупця записом	371 «Розрахунки за виданими авансами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Підтвердженням проведених платежів є виписка банку. Зарахування оформлюється розрахунком бухгалтерії		

Раніше видані, але не повернуті аванси, після закінчення терміну позовної давності списують як безнадійні борги проведенням:

Дебет рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кредит рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами»,

одночасно списання дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071:

Дебет рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Відображення в обліку видачі авансу на отримання товарів наведено у таблиці 3.20.

Таблиця 3.20 – Відображення в обліку видачі авансу на отримання товарів

№	Зміст операції	Первинний документ	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
				Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Перераховано постачальнику аванс за товари	Платіжне доручення	5 000	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках

Продовження таблиці 3.20

1	2	3	4	5	6
2.	Отримано товари від постачальника	Накладна Первинний документ	7 000	281 «Товари на складі»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.	Зараховано аванс в оплату за отриманий товар	Довідка бухгалтерії	5 000	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
4.	Відображено взаємозалік заборгованостей	Платіжне доручення	2 000	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»

Облік розрахунків з підзвітними особами

Розрахункові відносини з підзвітними особами вникають при видачі під звіт грошових коштів з каси підприємства на господарські потреби та службові відрядження.

Підзвітні особи – це працівники даного підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Список осіб, які мають право отримувати грошові кошти в підзвіт на господарські потреби, затверджується наказом керівника.

Видача під звіт грошових коштів підзвітним особам та строки і порядок їх звіту перед підприємством регламентується Положенням ведення касових операцій № 148.

Видача готівки проводиться з каси підприємства за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами.

Сума авансу на відрядження визначають на підставі попереднього розрахунку.

Працівники, які одержали готівку в підзвіт, зобов’язані подати до бухгалтерії підприємства авансовий звіт про витрачені суми, до якого повинні бути додані всі виправдовуючи документи.

Авансовий звіт – документ типової форми, що подається підзвітними особами, в якому зазначаються отримані в підзвіт суми, фактично здійснені витрати, залишок підзвітних сум, або їх перевитрачання.

Після складання авансового звіту визначається різниця між сумою отриманого авансу і фактичними витратами. Якщо різниця позитивна, то це сума невикористаного авансу, яку працівник повертає в касу підприємства.

Якщо працівник витратив частину власних грошових коштів, то здійснив перевитрату авансової суми. Якщо сума перевитрат здійснена на цілі передбачені наказом, то сума перевитрат повинна бути відшкодована працівникові без його заяви з каси підприємства.

Для обліку розрахунків з підзвітними особами призначено рахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Характеристика рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» наведено у таблиці 3.21.

Таблиця 3.21 – Характеристика рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
372	Розрахунки з підзвітними особами	Ведеться облік розрахунків з підзвітними особами.
Дебет		**Кредит**
Видача грошових коштів під звіт		Погашення чи списання отриманих грошових коштів під звіт (суми, які підтверджені звітами та документами, а також повернені невикористані суми).

Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань підприємства.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами визнається за фактом отримання підзвітними особами авансових підзвітних сум і погашається при повному розрахунку за використання підзвітних грошових коштів.

Документально підтверджені та затверджені керівником підприємства витрати підзвітної особи списуються на рахунки витрат за цільовим призначенням цих витрат.

Аналітичний облік на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» ведеться по кожній підзвітній особі та кожному отриманому авансу окремо.

Облік розрахунків з підзвітними особами за службовими відрядженнями

Службове відрядження – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний термін до іншого населеного пункту для виконання службового доручення не за місцем його постійної роботи.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на відрядження регламентується нормами НП(С)БО 16 «Витрати», відповідно якого витрати на оплату службових відряджень визнаються іншими витратами звітного періоду та відображаються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку відповідно належності робітників до того чи іншого підрозділу підприємства.

Витрати на службові відрядження персоналу:

- цехів, дільниць, тощо, відносяться до загальновиробничих витрат – дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;

- апарату управління та іншого господарського персоналу відносяться до адміністративних витрат – дебет 92 «Адміністративні витрати»;

– зайнятого збутом продукції відносяться до витрат на збут продукції – дебет 93 « Витрати на збут».

Дата затвердження авансового звіту – це дата визнання витрат та моменту відображення в обліку проведення:

Дебет 91, 92, 93 Кредит 372

Відповідно Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон № 59 робітника в обов'язковому порядку необхідно ознайомити з кошторисом витрат або довідкою-розрахунком на виданий аванс, складеною в довільній формі.

Реєстрація осіб, які відбувають в службове відрядження наводиться в Журналі реєстрації відряджень.

Сума добових визначається наказом про службове відрядження та первинних документів, які підтверджують витрати на відрядження. Якщо наказ не оформлено – добові не виплачуються. День вибуття та день прибуття зараховуються як два дні для виплати добових.

Для відряджень по Україні – **800 грн** (= *8000 грн × 0,1*), тобто не більше **0,1 розміру мінімальної зарплати**, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження (на 01.01.2025 р. – **8000 грн**).

Виплату витрачених власних грошових коштів на відрядження необхідно здійснювати до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником звіту про відрядження.

Основні вимоги до службових відряджень:

1. У відрядження направляється робітник, який знаходиться з підприємством, який направляє робітника в відрядження, в трудових відносинах.
2. Відрядження повинно бути пов'язане з діяльністю підприємства.
3. Відрядженню повинен передувати наказ про відрядження.
4. Перед вибуттям у відрядження робітнику необхідно видати аванс в межах суми достатньої для оплати проїзду, найму житла, добові.
5. Термін відрядження не встановлений для підприємств, може бути обмежений по Україні до 30 діб, за кордон до 60 діб.
6. Після повернення з відрядження робітник повинен скласти Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (авансовий звіт).
7. Первинні документи, які свідчать про витрати повинні надаватися в оригіналі (транспортні білети, чеки, квитанції).
8. Витрати на відрядження затверджуються відповідно нормативним актам (не всі витрати та не в повному обсязі можуть бути компенсовані). Відповідно ПКУ не входять до витрат кошти сплачені фізичним особам – підприємцям, які сплачують єдиний податок.
9. За робітниками на термін відрядження зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток.

Облік витрат на відрядження за кордон

Витрати на відрядження за кордон в іноземній валюті відображають за офіційним обмінним курсом НБУ, який діє на дату:

- затвердження авансового звіту;
- видачі авансу.

При виплаті авансу в іноземній валюті у підприємства виникає **немонетарна дебіторська заборгованість – курсові різниці на**

нараховуються, визначають по курсу НБУ на дату видачі грошових коштів.

В момент затвердження авансового звіту витрати, в межах виданого авансу необхідно відобразити в бухгалтерському обліку по курсу НБУ на дату видачі авансу (п.6 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»), а суму перевитрат відображають по курсу на дату затвердження авансового звіту (п.5 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Перевитрати витрат на відрядження – це монетарна кредиторська заборгованість, за якою виникають курсові різниці на дату погашення цієї заборгованості. При цьому:

- якщо курс НБУ зростає, виникають витрати, які відображаються проведенням:

Дебет 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

- якщо курс НБУ знижується, виникає дохід, який відображається проведенням:

Дебет 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

Невикористані суми авансу – це монетарна стаття, за якою необхідно відобразити курсову різницю на дату балансу и отримання грошових коштів. При цьому:

- якщо курс НБУ зростає, виникає дохід, який відображається проведенням:

Дебет 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

- якщо курс НБУ знижується виникають витрати, які відображаються проведенням:

Дебет 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Відображення витрат на відрядження в іноземній валюті наведено у таблиці 3.22.

Таблиця 3.22 – Відображення витрат на відрядження в іноземній валюті

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Аванс дорівнює витратам			
1.1	Видано аванс в іноземній валюті	372 «Розрахунки підзвітними	302 «Готівка в іноземній
		особами»	валюті»
1.2	Затверджено авансовий звіт	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки підзвітними особами»

Продовження таблиці 3.22

1	2	3	4
2. Перевитрати отриманого авансу			
2.1	Видано аванс в іноземній валюті	372 «Розрахунки підзвітними особами»	302 «Готівка в іноземній валюті»
2.2	Затверджено авансовий звіт з перевитратами	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки підзвітними особами»
2.3	Виплата грошових коштів на суму перевитрат	372 «Розрахунки підзвітними особами»	302 «Готівка в іноземній валюті»
2.4	Якщо при виплаті грошових коштів виникає курсова різниця, підприємство визнає:		
	витрати	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	372 «Розрахунки підзвітними особами»
	дохід	372 «Розрахунки підзвітними особами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
3. Залишок отриманого авансу			
3.1	Видано аванс в іноземній валюті	372 «Розрахунки підзвітними особами»	302 «Готівка в іноземній валюті»
3.2	Затверджено авансовий звіт з залишками невикористаного авансу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки підзвітними особами»
3.3	Внесена в касу сума невикористаного авансу	302 «Готівка в іноземній валюті»	372 «Розрахунки підзвітними особами»
3.4	Якщо при повернені грошових коштів виникає курсова різниця, підприємство визнає:		
	витрати	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	372 «Розрахунки підзвітними особами»
	дохід	372 «Розрахунки підзвітними особами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»

Облік розрахунків за нарахованими доходами

Облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню ведеться на рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Характеристика рахунку **373 «Розрахунки за нарахованими доходами»** наведено у таблиці 3.23.

Таблиця 3.23 – Характеристика рахунку **373 «Розрахунки за нарахованими доходами»**

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
373	Розрахунки за нарахованими доходами	Ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню.
Дебет		**Кредит**
Нарахування дебіторської заборгованості		Погашення дебіторської заборгованості
Доходи до отримання		Фактичне отримання

Первинними документами, якими оформлюються операції з розрахунків за нарахованими доходами є: довідки та розрахунки бухгалтерії, договори, тощо. Аналітичний облік розрахунків за нарахованими доходами ведеться в розрізі їх видів.

Відображення в обліку розрахунків за нарахованими доходами наведено у таблиці 3.24.

Таблиця 3.24 – Відображення в обліку розрахунків за нарахованими доходами

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Відображення суми дивідендів за інвестиціями в підприємства, що не є асоційованими, дочірніми та спільними	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	731 «Дивіденди одержані»
2.	Нараховані відсотки за облігаціями	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»
3.	Нараховані відсотки за договорами фінансового лізингу	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»
4.	Нарахування виплат у вигляді роялті	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
5.	Отримання нарахованих доходів	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках» 15 «Капітальні інвестиції»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

Облік розрахунків за претензіями

Виникнення розрахунків за претензіями на підприємстві пов’язане з порушенням договірних умов, нестачею товарів при постачанні, отриманням товарів невідповідної якості, невідповідність цін, тощо.

Підприємство, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією.

Претензія – вимога кредитора до боржника про добровільну сплату боргу,

відшкодування збитків, сплату штрафів, усунення недоліків поставленої продукції, товарів або виконаної роботи.

При задоволенні претензії боржник в своїй відповіді зазначає визнану суму, номер і дату платіжного доручення на перерахування визнаних суми або інший спосіб задоволення претензії.

Якщо в задоволенні претензії відмовлено або не був дотриманий строк відповіді на претензію, заявник вправі подати позов до арбітражного суду.

Характеристика рахунку 30 «Готівка» наведено у таблиці 3.25.

Таблиця 3.25 – Характеристика рахунку 30 «Готівка»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
374	Розрахунки за претензіями	Ведеться облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками
Дебет		**Кредит**
Сума пред'явленої претензії		Погашення боргу за претензією

Відображення в обліку розрахунків за претензіями наведено у таблиці 3.26.

Таблиця 3.26 – Відображення в обліку розрахунків за претензіями

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено виставлену претензію постачальнику	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	374 «Розрахунки за претензіями»
2.	Надійшли кошти в погашення претензії	31 «Рахунки в банках» 30 «Готівка»	374 «Розрахунки за претензіями»
3.	Оприбутковано матеріальні цінності, що надійшли в рахунок погашення виставленої претензії	20 «Виробничі запаси» 28 «Товари»	374 «Розрахунки за претензіями»
4.	Відображено виставлену претензію щодо виданих авансів при порушені умов договорів поставок	374 «Розрахунки за претензіями»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
5.	Відображення витрат, якщо постачальники відмовляються від претензійних сум або суд відхиляє претензії	949 «Інші витрати операційної діяльності»	374 «Розрахунки за претензіями»

Підставою для відображення в обліку претензій є акти приймання вантажу, рішення судових органів, письмова угода постачальників на пред'явлені претензії, виписки установ банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

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

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

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться за кожним дебітором окремо.

3.5 Списання дебіторської заборгованості

За всіма видами дебіторської заборгованості, заборгованість, що визнана безнадійною, повинна бути виключена із активів Балансу та списана.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується за рахунок резерву сумнівних боргів. Інші види дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною, списуються безпосередньо на витрати у тому періоді, коли заборгованість була визнана безнадійною.

Якщо сума безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги перевищує суму резерву сумнівних боргів, то різниця списується безпосередньо на витрати періоду:

Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Відображення у бухгалтерському обліку формування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості наведено у таблиці 3.27.

Таблиця 3.27 – Відображення у бухгалтерському обліку формування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
2	Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною	38 «Резерв сумнівних боргів»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
	Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		
3	Внаслідок зміни у фінансовому стані покупця відновлюється сума його заборгованості, раніше визнана безнадійною	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
	Одночасно сума відновленої дебіторської заборгованості списується з позабалансового рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		

Продовження таблиці 3.27

1	2	2	4
4	Надійшло від покупця у рахунок погашення його заборгованості	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
5	Списана безнадійна дебіторська заборгованість за виданими авансами	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
	Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		

При повернені боргів, раніше визнаних підприємством сумнівними, але які ще не були визнані безнадійними записи проводяться по дебету рахунків 30, 31, 10, 11, 12, 20, 28, 14 в кореспонденції з відповідними рахунками обліку розрахунків з дебіторами, а не використана сума резерву за сумнівними боргами в кінці року при інвентаризації приєднується до доходу року записом по дебету рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» в кореспонденції з рахунком 716 « Відшкодування раніше списаних активів».

На позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» обліковується списана дебіторська заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення. Після закінчення строку позовної давності, або інших випадках передбачених законодавством, дебіторська заборгованість остаточно списується з позабалансового рахунку 071.

3.6 Узагальнення інформації про дебіторську заборгованість в регістрах бухгалтерського обліку

Облік розрахунків з покупцями та замовниками, з різними дебіторами за податками та платежами, отриманих векселів здійснюється в Журналі 3 та Відомостях аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.4, 3.5, 3.6.

У першому розділі Журналу 3 відображаються обороти за кредитом рахунків 18, 34, 36, 37, 38.

Записи в цьому Журналі здійснюються на підставі підсумкових даних Відомостей 3.1 – 3.6 та первинних документів.

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи і послуги, що відображаються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Відомість 3.2. призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості (з підзвітними особами, за авансами виданими, за претензіями, за відшкодування завданих збитків тощо) (рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Відомість 3.4 призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію, (товари),

виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена одержаними векселями (рахунок 182 «Довгострокові векселі одержані», 34 «Короткострокові векселі одержані», а також облік векселів виданих.

Аналітичний облік внутрішньогосподарських розрахунків ведеться у Відомості 3.5 (рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями»).

Відомість 3.6 призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету. У цій Відомості щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата, списання тощо за кожним видом податків і платежів.

Інформація про дебіторську заборгованість в облікових регістрах та фінансовій звітності наведено у таблиці 3.28.

Таблиця 3.28 – Інформація про дебіторську заборгованість в облікових регістрах та фінансовій звітності

№	Рахунок	Регістр обліку	Форми фінансової звітності		
			Форма № 1 «Баланс»		Пояснення
1.	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»	Журнал 3 (1розділ) Відомість 3.2	Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	сальдо Дт 181, 182, 183
	184 «Інші необоротні активи»		Інші необоротні активи	1090	сальдо Дт 184 та ін.
2.	34 «Короткострокові векселі одержані»	Журнал 3 Відомість 3.4	Векселі одержані	1120	(додаткова стаття) Сальдо 34
3.	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	Журнал 3 Відомість 3.1	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	сальдо Дт 36, скориговане на резерв сумнівних боргів
4.	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	Журнал 3 (1розділ) Відомість 3.2	Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	сальдо Дт 371
			з бюджетом	1135	сальдо Дт 641 та 642
			у т.ч. з податку на прибуток	1136	сальдо Дт 641 /Податок на прибуток
			Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	(додаткова стаття) відображається сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо сальдо Дт373

Продовження таблиці 3.28

1	2	3	4	5	6
			Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	(додаткова стаття) сальдо Дт 682 та 683
			Інша поточна дебіторська заборгованість		відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість, або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів сальдо Дт 372, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 63, 68, 65 та 66
5.	38 «Резерв сумнівних боргів»	Журнал 3 (1розділ)			

3.7. Контрольні питання



1. Дайте визначення дебіторської заборгованості.
2. Назвіть умови визнання дебіторської заборгованості активом.
3. Дайте характеристику дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги та особливості її відображення в фінансовій звітності.
4. Що таке чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості та до якого виду дебіторської заборгованості це поняття застосовується?
5. Назвіть види довгострокової дебіторської заборгованості і які рахунки використовуються для обліку довгострокової дебіторської заборгованості?
6. Поясніть, що таке резерв сумнівних боргів та чому його необхідно створювати.

7. Які методи застосовуються для розрахунку резерву сумнівних боргів?

8. Дайте визначення векселів. Що таке простий та переказний вексель?

9. Яким чином відображаються в обліку довгострокові векселі одержані?

10. Пояснити різницю між відсотковим та безвідсотковим векселем.

11. Яким чином відображаються в обліку розрахунки з підзвітними особами?

12. Надайте характеристику іншої дебіторської заборгованості та вкажіть, які рахунки використовуються для її відображення.

13. Які господарські операції може здійснювати підприємство через підзвітних осіб та як вони відображаються в бухгалтерському обліку?

14. Яким чином відображаються в обліку дебіторська заборгованість за розрахунками?

15. Яким чином відображаються в обліку розрахунки за виданими авансами?

16. Яким чином відображаються в обліку фінансова оренда?

17. Яким чином відображаються в обліку розрахунки з підзвітними особами за службовими відрядженнями?

18. Яким чином відбувається списання дебіторської заборгованості?

19. В яких облікових регістрах відображається інформація про дебіторську заборгованість?

3.8. Тести для самоконтролю



1. Резерв сумнівних боргів для дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги нараховується:

А. На початок звітного періоду;
Б. На дату балансу;
В. У міру необхідності при виявленні безнадійних боргів$
Г. На кінець звітного періоду.

2. Нарахування резерву сумнівних боргів у бухгалтерському обліку відображається записом:

А. Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів»;
Б. Дебет 441 «Нерозподілений прибуток»
Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів»;
В. Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»
Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів»;
Г. . Дебет 38 «Резерв сумнівних боргів»
Кредит 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

3. При визнанні дебіторської заборгованості безнадійною та її списанні з балансу чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості:

А. Зменшується;
Б. Збільшується;
В. Не змінюється;
Г. Змінюється на суму сумнівної заборгованості.

4. Компанією реалізовано продукції на 10 000 грн і отримано вексель номінальною вартістю 10 000 грн під 8 % річних строком погашення 60 днів. Яку суму відсотків отримає підприємство в момент погашення векселя?

А. 133 грн;
Б. 800 грн;
В. 244 грн;
Г. 13,3 грн.

5. При реалізації товарів на суму 6 500 грн підприємство отримало безвідсотковий вексель на суму 7 000 грн строком погашення 60 днів. У бухгалтерському обліку на момент отримання векселя буде зроблено запис, грн:

А. Дебет 34 «Короткострокові векселі одержані» 7 000
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 7 000;
Б. Дебет 34 «Короткострокові векселі одержані» 7 000
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 6 500
Кредит 73 «Інші фінансові доходи» 500;
В. Дебет 34 «Короткострокові векселі одержані» 7 000
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 6 500
Кредит 69 «Доходи майбутніх періодів» 500;
Г. Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів» 7 000
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 6 500
Кредит 34 «Короткострокові векселі одержані» 500.

6. Підприємство отримало від покупця простий вексель на суму 6 000 грн строком погашення 6 місяців під 5 % річних. Через 3 місяці підприємство дисконтувало вексель у банку під 10 % річних. Визначити суму, яку отримає підприємство від банку за вексель:

А. 5 921 грн;
Б. 6 000 грн;
В. 5 996 грн;
Г. 5 000 грн.

7. Довгострокову дебіторську заборгованість відображають у складі:

А. Оборотних активів;
Б. Необоротних активів;
В. Власного капіталу;
Г. Довгострокових зобов'язань.

8. Створення резерву сумнівних боргів відображається проведенням:

А. Дебет 944 Кредит 38;
Б. Кредит 38 Дебет 944;
В. Дебет 36 Кредит 38;
Г. Дебет 38 Кредит 36.

9. Сума резерву сумнівних боргів відображається:

А. У звіті по власний капітал;
Б. У звіті про рух грошових коштів;
В. У звіті про фінансові результати;
Г. У Балансі.

10. Аванси видані іншим підприємствам обліковуються:

А. За кредитом рахунку 371;
Б. За дебетом рахунку 371;
В. За дебетом рахунку 681;
Г. За кредитом рахунку 685.

11. Виданий аванс на відрядження працівника обліковується:

А. За дебетом рахунку 372;
Б. За кредитом рахунку 372;
В. За дебетом рахунку 661;
Г. За кредитом рахунку 661.

12. Облік нарахованих дивідендів, які підлягають отриманню ведеться:

А. За дебетом рахунку 373;
Б. За дебетом рахунку 731;
В. За кредитом рахунку 746;
Г. За дебетом рахунку 719.

13. Видані короткострокові позики працівникам обліковуються:

А. За дебетом рахунку 377;
Б. За кредитом рахунку 661;
В. За кредитом рахунку 602;
Г. За кредитом рахунку 683.

14. Заборгованість фізичних і юридичних осіб підприємству – це:

А. Кредиторська заборгованість;
Б. Дебіторська заборгованість;
В. Бюджетна заборгованість;
Г. Відстрочена заборгованість.

15. Створення резерву сумнівних боргів приводить до таких змін за статтями фінансових звітів:

А. Зменшення як дебіторської заборгованості, так і резерву сумнівних боргів ;
Б. Зменшення дебіторської заборгованості та збільшення резерву сумнівних боргів;
В. Збільшення резерву сумнівних боргів та зменшення резервного капіталу;
Г. Збільшення резерву сумнівних боргів та збільшення резервного капіталу.

16. Стаття Балансу «Резерв сумнівних боргів» на кінець періоду зросла, а загальна сума дебіторської заборгованості зменшилась. Внаслідок цієї господарської операції:

А. Зменшилась балансова вартість дебіторської заборгованості;
Б. Збільшився власний капітал за рахунок збільшення резервів;
В. Збільшилась балансова вартість оборотних активів;
Г. Вартість чистої реалізаційної вартості не зменшилась.

17. Якщо в балансі на 31.12.2025 р. векселі отримані були включені до розділу необоротних активів, а нараховані за ними відсотки – як оборотні активи, яким з наведених нижче термінів будуть відповідати отримані підприємством векселі:

А. Основна сума та відсотки за векселями підлягають сплаті до 31.12 2025р.;
Б. Основна сума та відсотки за векселями підлягають сплаті до 31.12 2024р.;
В. Основна сума підлягає сплаті 31.12.2025 р., а відсотки за векселями 31.12.2025р.;
Г. Основна сума підлягає сплаті 31.12.2025 р., а відсотки за векселями 31.12.2024р.

18. 31 липня 2024р. підприємством був виданий постачальнику 9% вексель номінальною вартістю 1000 000 грн строком на 1 рік. 31 грудня 2024р. в Балансі підприємства слід відобразити зобов'язання за нарахованими відсотками в сумі:

А. 3 000 грн;
Б. 3 750 грн;
В. 9 000 грн;
Г. 5 000 грн.

3.9 Практичні приклади

Приклад 1.

ТОВ «ХХХ», яке є платником ПДВ, реалізувало продукцію:

- ПАТ «Оріон» на суму 12000 грн, за яку отримало кошти після її відвантаження. Собівартість реалізованої продукції – 10000 грн;

- ТОВ «Маяк» на суму 60000 грн, за яку попередньо отримало передоплату в розмірі 36000 грн. Собівартість реалізованої продукції –15000 грн.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, вказати підтверджуючі первинні операції.

Рішення.

Об'єкти оподаткування ПДВ, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовують нульову ставку згідно із Податковим кодексом, оподатковують за ставкою 20%. Тому ціна будь-якого товару включає:

Ціна товару (120%) = Продажна вартість товару (100%) + ПДВ (20%)

Звідси, сума ПДВ у вартості продукції = Ціна товару (вартість реалізації) × (20%÷120%) = Ціна товару (вартість реалізації) × 1/6.

Звідси, податкове зобов`язання з ПДВ у вартості продукції, реалізованої ПАТ «Оріон» становитиме: 12000÷6 = 2000 грн.

Податкове зобов`язання з ПДВ у вартості продукції, реалізованої ТОВ «Маяк»: 60000÷6 = 10000 грн. Оскільки ТОВ «Маяк» провело передоплату продукції, то ТОВ «ХХХ» необхідно (за умови отримання зареєстрованої у ЄДРПН податкової накладної) спочатку відобразити податкове зобов’язання в сумі передоплати:

36000÷6 = 6000 грн, під час отримання продукції донарахувати 4000 грн податкового зобов'язання з ПДВ.

Відобразимо наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку (таблиця 3.29).

Таблиця 3.29 – Журнал господарських операцій

№	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
Реалізація готової продукції ПАТ «ОРІОН» (перша подія – відвантаження продукції)					
1	Відвантажено готову продукції покупцю	Накладна	361	701	12 000
2	Відображення податкового зобов’язання з ПДВ	Податкова накладна	701	641	2 000
3	Відображення собівартості реалізації	Бухгалтерська довідка	901	26	10 000
Реалізація готової продукції ТОВ «Маяк» (перша подія – отримання попередньої оплати)					
4	Отримання попередньої оплати на поточний рахунок	Виписка банку	311	681	36 000
5	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643	641	6 000
6	Відвантаження попередньо оплаченої продукції	Накладна	361	701	60 000
7	Зараховане ПДВ, відображене в сумі передоплати	Податкова накладна	701	643	6 000
8	Донараховане ПДВ (60000-36000) ÷6	Податкова накладна	701	643	4 000
9	Списання собівартості готової продукції	Бухгалтерська довідка	901	26	15 000
10	Зарахована попередня оплата на погашення дебіторської заборгованості	Бухгалтерська довідка	681	361	36 000

Приклад 2.

На ТОВ «ХХХ» згідно з Положенням про службові відрядження на 2024 р. наладчикам устаткування встановлена сума виплати добових під час відрядження по території України з розрахунку 620 грн на день.

Згідно з наказом директора підприємства направлено у відрядження на 10 днів – з 3 по 12 лютого 2024 р. з метою виконання робіт з налагодження устаткування замовника Циквас З.І. Із каси 02.02.2024 р. працівнику виданий аванс на відрядження в розмірі 7500 грн.

Після повернення з відрядження наладчик Циквас З.І. подав до бухгалтерії 13.02 Звіт про використання коштів виданих на відрядження або під звіт разом із підтверджуючими документами:

- залізничні квитки – на 672 грн (в т.ч. ПДВ);
- рахунок готелю з 03.02 по 12.02 на суму 4650 грн (в т.ч. вартість сніданків – 250 грн) та копії свідоцтва про державну реєстрацію приватного підприємця – власника готелю та Свідоцтво про сплату єдиного податку;
- чек за послуги готелю з прання й прасування одягу – 160 грн.

15.02 звіт працівника затверджений. Циквасу З.І. повернені зайво витрачені кошти.

Визначити суму витрат за відрядженням, відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Рішення.

1.Обчислимо витрати за відрядженням:

- витрати на проїзд вартість квитків без ПДВ): 672 – 672÷6 = 560 грн;
- витрати на проживання – оскільки необхідні підтверджуючі документи представлені, а приватний підприємець не є платником ПДВ, тому включаємо до витрат всю суму, вказану в рахунку за мінусом витрат на оплату сніданків, які відшкодовуються за рахунок добових. Окрім того, додаємо витрати на послуги готелю за прання і прасування одягу: 4650–250+160 = 4560 грн.
- добові витрати: 620×10 = 6200 грн. Хоча день приїзду припадає на вихідний день, проте за цей день добові також нараховують.

Звідси, витрати за відрядженням: 560+4560+6200 = 11320 грн.

Відрядженому працівнику повинно бути повернено: 560+4560+6200 – 15000 = 3680 грн.

2.Відобразимо наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку (таблиця 3.30).

Таблиця 3.30 – Журнал господарських операцій

№	Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1.	02.02	Видані гроші з каси наладчику Циквасу З.І. під звіт на відрядження	15000	372	301
2.	15.02	Затверджений звіт Цикваса З.І. за відрядженням	11320	91	372

Продовження таблиці 3.30

1	2	3	4	5	6
3.	15.02	Відображений податковий кредит з ПДВ у вартості залізничних квитків	112	641	372
4.	15.02	Повернені Циквасу З.І. зайво витрачені кошти	3680	372	301

Приклад 3.

Підприємство реалізувало готову продукцію на 12 000 грн (в тому числі ПДВ 2 000 грн). Покупець отримав 2%-ву знижку за умови сплати протягом 10 днів з дня виписки рахунка-фактури.

Сума знижки: 12 000 × 2% = 240 грн.

Сума платежу: 12 000 – 240 = 11 760 грн.

В бухгалтерському обліку надання знижки відобразиться записами (таблиця 3.31).

Таблиця 3.31 – Журнал господарських операцій

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Відображено відвантаження готової продукції	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	12 000
Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	701«Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	2 000
Відображення оплати за готову продукцію	31 «Рахунки в банках»	361«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	11 760
Відображена сума знижки	704 «Вирахування з доходу»	361«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	240
Коригування ПДВ (методом червоного сторно)	704 «Вирахування з доходу»	641«Розрахунки за податками»	(40)

Приклад 4.

Підприємство 02.01.2024 р. уклало орендну угоду про оренду обладнання, справедливою вартістю – 100 000 грн (без ПДВ), строк корисної експлуатації – 5 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Амортизація обладнання нараховується прямолінійним методом. Строк оренди – 4 роки, орендні платежі сплачуватимуться на початку року, з січня 2025 р. в сумі 29 340 грн (без ПДВ). Отримання права на придбання активу після закінчення строку оренди або перехід права власності до орендаря не передбачені. Орендна ставка – 12%.

Рішення.

Зазначена угода класифікується як фінансова, оскільки:

- строк оренди становить більшу частину строку корисної експлуатації активу (4 роки з 5);

- теперішня вартість мінімальних орендних платежів майже дорівнює справедливій вартості орендованого активу на початку строку оренди (29 340 ×

3,40183 = 99 810 майже = 100 000), де 3,40183 – коефіцієнт теперішньої вартості ануїтету однієї грошової одиниці для періоду 4 роки та орендної ставки 12% , визначається за таблицею.

Згідно з НП(С)БО 14 «Оренда» на початок строку оренди, довгострокова дебіторська заборгованість та дохід, повинні визнаватися в сумі мінімальних орендних платежів тобто:

- 99 810 грн без ПДВ
- 119 772 грн (99 810 × 1,2) з ПДВ.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та теперішньою їх вартістю є фінансовими доходами орендодавця, яка складає 17 550 грн

(29 340 × 4 роки = 117 360 грн; 117 360 – 99 810 = 17 550).

Якщо за умовами угоди про оренду негарантована ліквідаційна вартість дорівнює нулю, то відповідно, дебіторська заборгованість орендаря на кінець строку оренди також буде дорівнювати нулю. У такому випадку оприбуткування обладнання орендодавцем після закінчення строку оренди визначається як безоплатне отримання активів за справедливою вартістю (5 000 грн).

Розрахунок орендних платежів для орендодавця за умови їх сплати на початок періоду має наступний вигляд (таблиця 3.32).

Таблиця 3.32 – Журнал господарських операцій

Дата	Річний орендний платіж	З суми річного орендного платежу		Залишок дебіторської заборгованості
		Фінансові доходи	Зменшення дебіторської заборгованості з оренди	
01.01.2025	29 340	0	29 340	99 810 99 810 – 29 340 = 70 470
01.01.2026	29 340	0,12 × 70 470 = 8 456	29 340 – 8 456 = 20 884	70 470 – 20 884 = 49 586
01.01.2027	29 340	0,12 × 49 586 = 5 950	29 340 – 5 950 = 23 390	49 586 – 23 390 = 26 196
01.01.2028	29 340	0.12 × 26 196 = 3 144	29 340 – 3 144 = 26 196	26 196 – 26 196 = 0
Разом	117 360	17 550	99 810	X

За умовами орендної угоди негарантована ліквідаційна вартість дорівнює нулю, відповідно, дебіторська заборгованість орендаря на кінець строку оренди також відсутня.

Облік фінансової оренди орендодавцем за умови сплати орендних платежів на початок періоду має наступний вигляд (таблиця 3.33).

Таблиця 3.33 – Журнал господарських операцій

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Списання зносу орендованого обладнання	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	10 000
Списання залишкової вартості	976 «Списання необоротних активів»	104 «Машини та обладнання»	80 000
Відображено довгострокову дебіторську заборгованість та дохід Відображено ПДВ	181 «Заборго-ваність за майно, що передано у фінансову оренду» 719«Інші доходи від операційної діяльності»	719 «Інші доходи від операційної діяльності» 641 «Розрахунки за податками»	119 772 19 962
Переведення довгострокової дебіторської заборгованості в поточну на початку першого року оренди (29 340 × 1,2 = 35 208)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	181«Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	35 208
Отримання орендної плати за перший рік (січень 2025 року)	31 «Рахунки в банках»	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	35 208
Переведення довгострокової дебіторської заборгованості в поточну в кінці кожного року (за 2025 р. – 20 884 × 1,2 = 25 061)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	25 061
Отримання орендної плати за наступний рік (січень 2026, 2027, 2028 років) Визнання доходів майбутніх періодів (в частині фінансових доходів)	31 «Рахунки в банках» 377«Розрахунки з іншими дебіторами»	377«Розрахунки з іншими дебіторами» 69 «Доходи майбутніх періодів»	25 061 8 456
Зарахування фінансових доходів до доходів звітного періоду (наприкінці кожного кварталу 2026, 2027, 2028 років)	69 «Доходи майбутніх періодів»	732 «Відсотки одержані»	8 456
Оприбуткування обладнання після завершення строку оренди	104«Машини та обладнання»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	5 000

Приклад 5.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2023 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (липень – грудень 2023 року). Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості (таблиця 3.34).

Таблиця 3.34 – Дані для розрахунку

Місяць	**Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості (грн)**			**Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього місяця (грн)**		
	1 група	**2 група**	**3 група**	**1 група**	**2 група**	**3 група**
1	2	3	4	5	6	7
Липень	600	800	950	20 000	18 000	17 000
Серпень	-	400	700	22 000	12 000	14 000
Вересень	750	500	-	15 000	13 000	14 500
Жовтень	300	-	770	16 000	12 000	11 000
Листопад	-	650	-	18 000	11 500	13 000
Грудень	550	850	1 400	17 000	14 000	16 000
Разом	2 200	3 200	3 820	X	X	X

Рішення.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості може визначатися за такою формулою:

$$Кс = (\sum Бзн \div Д\,зн) \div і, \qquad (3.4)$$

де Бзн – фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за н-ний місяць обраного для спостереження періоду;

Дзн – дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець н-ного місяця обраного для спостереження періоду;

і – кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

Першої – (600 ÷ 20 000 + 750 ÷ 15 000 + 300 ÷ 16 000 + 550 ÷ 17 000) ÷ 6 = 0,022 (2,2%);

Другої – (800 ÷ 18 000 + 400 ÷ 12 000 + 500 ÷ 13 000 + 650 ÷ 11 500 + 850 ÷ 14 000) ÷ 6 = 0,039 (3,9%);

Третьої – (950 ÷ 17 000 + 700 ÷ 14 000 + 770 ÷ 11 000 + 1 400 ÷ 16 000) ÷ 6= 0,044 (4,4%).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року має становити: 17 000 × 0,022 + 14 000 × 0,039 + 16 000 × 0,044 = 1 624

Приклад 6.

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2023 року

становить 966 000 грн, з наступним розподілом за строками її непогашення:

1 група – 700 000;

2 група – 240 000;

3 група – 26 000.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2023 року становить 3 020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2023 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження (таблиця 3.35).

Таблиця 3.35 – Дані для розрахунку

Дата балансу	**Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи (грн)**			**Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року**		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
1	2	3	4	5	6	7
31.12.2021	2 000 000	50 000	5 000	1 000	800	1 000
31.12.2022	4 000 000	70 000	3 000	2 000	200	590
31.12.2023	6 000 000	100 000	7 000	3 000	1 000	1 410
Разом	12 000 000	220 000	15 000	6 000	2 000	3 000

Рішення.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за такою формулою:

$$Кс = (Сума\ Бзн \div СумаД\ зн), \quad (3.5)$$

де Бзн – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

Дзн – дебіторська заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

Групи 1 – 6 000 ÷ 12 000 000 = 0,005;

Групи 2 – 2 000 ÷ 220 000 = 0,009;

Групи 3 – 3 000 ÷ 15 000 = 0,2.

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року має становити: 700 000 × 0,005 + 240 000 × 0,009 + 26 000 × 0,2 = 10 860.

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 7 840 грн (10 860 – 3 020) з включенням до витрат грудня 2023 року.

Приклад 7.

Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2023 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18 000 000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2023 року становить 1 000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (таблиця 3.36).

Таблиця 3.36 – Дані для розрахунку

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною
2021	8 000 000	5 000
2022	10 000 000	7 000
2023	15 000 000	9 000
Разом	33 000 000	21 000

Рішення.

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості становить 0,0006 (21 000 ÷ 33 000 000).

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2023 рік становить 10 800 (18 000 000 × 0,0006).

Разом із залишком резерв сумнівних боргів на 31 грудня 2023 року становить 11 800 (10 800 + 1 000).

Приклад 8.

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів.

На 31 грудня 2023 року в складі статті «Векселі одержані» відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня 2023 року, на суму 10 000 грн за реалізовані основні засоби. Підприємству стала відома інформація про порушення судом справи про банкрутство векселедавця. Визначте величину сумнівних боргів на 31 грудня 2023 року за статтею «Векселі одержані» та розмір резерву.

Рішення.

На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2023 року за статтею «Векселі одержані» має бути визнана в сумі 10 000 грн, на таку саму суму створюється резерв з включенням до витрат грудня 2023 року.

Приклад 9.

20 червня 2023 р. реалізовано товар собівартістю 80 000 грн за 120 000 грн

(в тому числі ПДВ). 1 липня 2023 р. отримано вексель номіналом 120 000 грн на 60 днів під 12 % річних. Розрахуйте розмір відсотків та відобразите в обліку господарські операції.

Рішення.

Сума відсотків = 120 000 × 12 % × 60 ÷ 360 = 2 400 грн.

Журнал господарських операцій наведено у таблиці 3.37.

Таблиця 3.37 – Журнал господарських операцій

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	**20 червня 2023 р.** Реалізовано товар та визнаний дохід від реалізації	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	120 000
2.	Одночасно на суму ПДВ	702«Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	20 000
3.	Списана собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»	80 000
4.	**Липень 2023 р.** Отримано вексель у забезпечення дебіторської заборгованості (01.07.2023 р.)	34 «Короткострокові векселі одержані»	361«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	120 000
	30.07.2023 р. Нараховані відсотки по векселю за липень	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	1 200
6.	Відображені податкові зобов’язання з ПДВ	732«Відсотки одержані»	641«Розрахунки за податками»	200
7.	**31 серпня 2023 р.** Нараховані відсотки по векселю за серпень	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	1 200
8.	Відображені податкові зобов’язання з ПДВ	732«Відсотки одержані»	641«Розрахунки за податками»	200
9.	**1 вересня 2023 р.** Погашено вексель	31 «Рахунки в банках»	34«Короткострокові векселі одержані»	120 000
10.	Сплачено відсотки по векселю	31«Рахунки в банках»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	2 400

Приклад 10.

Підприємство придбало 30 вексельних бланків, використало 2 бланка для виписки переказного та простого векселів. Відобразите в обліку придбання та використання вексельних бланків.

Рішення.

Відображення в обліку придбання та використання вексельних бланків (таблиця 3.38).

Таблиця 3.38 – Журнал господарських операцій

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Перераховані грошові кошти на покупку бланків з ПДВ (30 × 1,2) = 36 грн	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	36,00
Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит підтверджений»	6,00
Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	
Сплачено державне мито	641«Розрахунки за податками»	311«Рахунки в банках»	51,00
Оприбутковані вексельні бланки	201 «Сировина й матеріали»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	30,00
Відображена частина вартості товару у сумі ПДВ	6441 «Податковий кредит підтверджений»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6,00
Сума сплаченого мита віднесена на собівартість бланків	201 «Сировина й матеріали»	641«Розрахунки за податками»	51,00
Вексельні бланки обліковані поза балансом (30 + 51 = 81)	08 «Бланки суворого обліку»		81,00
Списані бланки, використані для виписки простого та переказного векселів	91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати». 93 «Витрати на збут»	201«Сировина й матеріали»	5,40
Списання використаних бланків з позабалансового обліку	-	08 «Бланки суворого обліку»	5,40

3.10 Вправи для самостійного виконання

Вправа 1.

Підприємство «Браво» підготувало звіт щодо дебіторської заборгованості на 31 грудня 2023 року згідно з методом обліку рахунків за строками сплати. Було визначено, що чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості становить 250 000 грн. Є наступна додаткова інформація:

1. Резерв сумнівних боргів на 01.01.2023 р. (кредитове сальдо) – 28 000 грн.
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги на 31.12.2023 р. – 270000 грн.
3. Списані безнадійні борги в 2023 році – 23 000 грн.
4. Відновлена дебіторська заборгованість в 2023 році – 5 000 грн. Дебіторська заборгованість була погашена в грудні 2023 року.

Необхідно:

* відобразити події № 3 та 4 в бухгалтерському обліку;
* визначити резерв сумнівних боргів за 2023 рік, та записати, як цю подію слід відобразити в бухгалтерському обліку.

Вправа 2.

Підприємство «Промінь» займається виготовленням та реалізацією обладнання для магазинів. 15 червня 2023 року підприємство продало обладнання на суму 10 000 грн (у тому числі ПДВ – 1 667 грн). 1 липня підприємство отримало 4 000 грн та 10 % вексель на непогашену вартість дебіторської заборгованості. Цей вексель буде погашено двома рівними частками разом з відсотками 31 грудня 2023 року та 1 липня 2024 року.

Необхідно:

* відобразити вищезазначені господарські операції в бухгалтерському обліку підприємства на всі необхідні дати.

Вправа 3.

Підприємством 01.04.2023 р. було реалізовано готової продукції на суму 65 000 грн та отримано вексель на суму 65 480 грн терміном на 2 місяці. Плата за відстрочку платежу складає 400 грн, ПДВ – 80 грн і включена до вартості векселя. 31 травня 2024 року вексель було погашено.

Необхідно відобразити у бухгалтерському обліку отримання і погашення векселя.

Вправа 4.

Підприємство реалізувало готову продукцію на 360 000 грн без ПДВ. Покупець отримав 4% – знижку за умови сплати протягом 10 днів з дня виписки рахунка-фактури.

Необхідно відобразити у бухгалтерському обліку надання знижки покупцю.

Вправа 5.

Підприємство 10.02.2024 року уклало угоду про фінансову оренду устаткування. Справедлива вартість устаткування 200 000 грн, без ПДВ, строк експлуатації – 5 років, гарантована ліквідаційна вартість дорівнює нулю, метод амортизації прямолінійний. Строк оренди п’ять років, орендні платежі сплачуватимуться в кінці звітного року в сумі 58 680 грн без ПДВ. Орендна ставка 24 %.

Необхідно відобразити в бухгалтерському обліку фінансову оренду устаткування.

Вправа 6

На основі наведених даних:

- скласти *Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт*;
- розрахувати загальну суму витрат, яка буде включена до Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт.
- відобразити в системі рахунків бухгалтерського обліку наведені господарські операції. Списати витрати на відрядження на відповідні рахунки витрат.

Відповідно до наказу директора підприємства № 44 ПАТ «ХХХ» відряджає інженера цеху №2 Панчука І.В. (ідентифікаційний номер – 0000000001) на підприємство «ООО» в м. Ужгород для здійснення монтажу і випробувань обладнання терміном на 14 днів з 1.03 по 14.03.2024 р. Йому видано за видатковим касовим ордером № 248 28 лютого 2024 р. під звіт 15000 грн. Панчук І.В. подав у бухгалтерію підприємства 21 березня 2024 р. такі документи:

– *посвідчення про відрядження* з 1.03 по 20.03 з необхідними відмітками;

– *залізничні квитки*: Тернопіль – Ужгород від 1.03 вартістю 568 грн (в т.ч. ПДВ), Ужгород – Тернопіль від 20.03 вартістю 574 грн (в т.ч. ПДВ);

– *квитанцію і чек* за проживання в гуртожитку готельного типу з 1.03 по 8.03 на суму 2160 грн;

– рахунок готелю «Смига», копії свідоцтва про державну реєстрацію фізичної особи – підприємця Сомика В.С. – власника готелю та Свідоцтво про сплату єдиного податку з 15.03 по 20.03 на суму 1650 грн;

– касовий чек на оплату картки поповнення рахунку мобільного телефону – 150 грн,

– *листок непрацездатності* з 9 по 14 березня.

Розмір добових, встановлений на підприємстві – 580 грн.

ТЕМА 4. Облік основних засобів

4.1 Загальні положення НП(С)БО 7 «Основні засоби»
4.2. Визнання, класифікація та види оцінок основних засобів
4.3 Облік придбання та первісна оцінка основних засобів
4.4 Витрати, пов'язані з експлуатацією основних засобів
4.5 Переоцінка основних засобів
4.6 Амортизація основних засобів
4.7 Облік вибуття основних засобів
4.8 Узагальнення інформації про операції з основними засобами у регістрах обліку
4.9 Контрольні питання
4.10 Тести для самоконтролю
4.11 Практичні приклади
4.12 Вправи для самостійного виконання

Мета: дослідити методологічні основи обліку основних засобів та набути практичних навичок ведення їх обліку придбання, експлуатації, переоцінки, амортизації вибуття.

Основні терміни і поняття: облік, основні засоби, класифікація, види оцінок, придбання, вибуття, первісна оцінка, експлуатація, переоцінка, амортизація.

4.1 Загальні положення НП(С)БО 7 «Основні засоби»

Національне положення стандарт бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Терміни, що наведені в НП(С)БО 7 «Основні засоби» мають наступне значення:

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і 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).

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

Якщо один об’єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації) то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об’єкт основних засобів.

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

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

Знос основних засобів – сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з продажем (ліквідацією).

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

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

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об’єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством.

Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

4.2 Визнання, класифікація та види оцінок основних засобів

Відповідно п.6 НП(С)БО 7 «Основні засоби» – об’єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

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

- **критерій економічної вигоди** – існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цього об’єкта, (упевненість у тому, що об’єкт основних засобів відповідає першому критерію, ґрунтується на наявності підтвердження, що всі ризики та винагороди, пов’язані з його використанням, вже перейшли до підприємства);
- **критерій достовірності вартості** – його вартість може бути достовірно визначена, (зумовлюється наявністю інформації про витрати на придбання або виробництво об’єкта); використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

У визначенні основних засобів існують **додаткові критерії:**

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

Об’єкти основних засобів, які не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списаними з Балансу підприємства та відображатися у складі витрат періоду або за балансовими рахунками.

Одиницею обліку основних засобів є окремий об’єкт. Відповідно до п.4 НП(С)БО 7 «Основні засоби»: «***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; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

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

Таким чином, об’єкт основних засобів може складатися як з одного або декількох предметів, при цьому об’єктом обліку може бути як об’єкт основних

засобів в цілому, так і кожний предмет, який входить до складу цього об’єкту. Таким чином, об’єкт основних засобів, як одиниця обліку може відображатися в обліку як:

– один об’єкт – декілька предметів;

– декілька об’єктів – один предмет;

– один об’єкт – частина предмету.

Наприклад. Підприємство придбало комп’ютерну техніку:

– ноутбук – вартість 40 000 грн, термін використання – 5 років;

– веб-камеру – вартість 2 000 грн, термін використання – 4 роки;

– принтер – вартість 14 000 грн, термін використання – 3 роки.

Якщо на підприємстві відповідно до Наказу про облікову політику встановлена вартісна оцінка визнання об’єктів основних засобів МНМА – 20 000 грн, тоді у бухгалтерському обліку придбання комп’ютерної техніки відобразиться таким чином:

– ноутбук – об’єкт основних засобів;

– принтер – об’єкт малоцінних необоротних матеріальних активів;

– веб-камера – об’єкт малоцінних необоротних матеріальних активів.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби, відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби.

1.1. Земельні ділянки.

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

1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

1.4. Машини та обладнання.

1.5. Транспортні засоби.

1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

1.7. Тварини, які не пов’язані із сільськогосподарською діяльністю.

1.8. Багаторічні насадження, які не пов’язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини.

1.9.Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи

2.1. Бібліотечні фонди.

2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Рахунок 10 «Основні засоби» є активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів.

Характеристика рахунку 10 «Основні засоби» наведена у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – Характеристика рахунку 10 «Основні засоби»

Рахунок		**Характеристика**	
№	Назва		
10	Основні засоби	призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих єдиних (цілісних) майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.	
Дебет			**Кредит**
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			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

Субрахунки до рахунку 10 «Основні засоби» наведено у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Субрахунки до рахунку 10 «Основні засоби»

Субрахунки	
№	**Назва**
100	Інвестиційна нерухомість
101	Земельні ділянки
102	Капітальні витрати на поліпшення земель
103	Будинки та споруди
104	Машини та обладнання
105	Транспортні засоби
106	Інструменти, прилади та інвентар
107	Тварини
108	Багаторічні насадження та плодоносні рослини
109	Інші основні засоби

Особливості обліку основних засобів (ОЗ) наведено на рисунку 4.1.

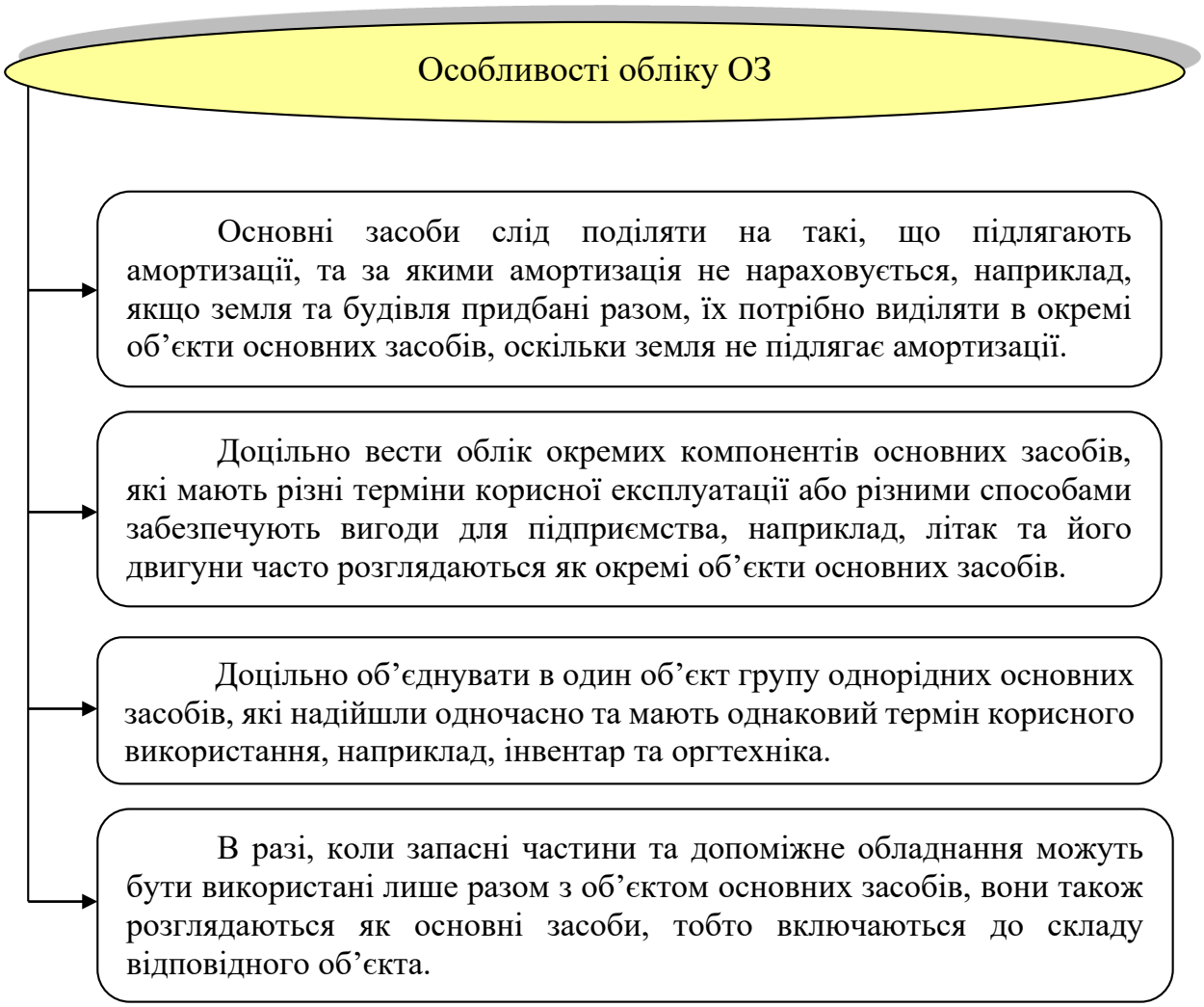


Рисунок 4.1 – Особливості обліку основних засобів

В бухгалтерському обліку види оцінок основних засобів залежать від способу надходження основних засобів, правил відображення в обліку та звітності (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3 – Види оцінок основних засобів

Види оцінок	**В яких випадках застосовується**
1	2
Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	Для оцінки ОЗ при їх надходженні
Залишкова (балансова) вартість – первісна вартість за вирахуванням зносу	При відображенні статті «Основні засоби» в Балансі
Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснено обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами	При визначенні первісної вартості ОЗ, що отримані **безоплатно та внесені до статутного капіталу**

Продовження таблиці 4.3

1	2
Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки	Відображається на рахунках та в звітності як первісна вартість після проведення 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)	При розрахунку річної та місячної амортизації
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості

«Життєвий цикл» будь-якого об'єкта основних засобів на будь якому підприємстві включає три основні етапи:

- надходження (зарахування на баланс);
- експлуатація (використання під час якого нараховують амортизацію);
- вибуття (списання з балансу).

Для кожного етапу характерні визначені господарські операції (таблиця 4.4).

Таблиця 4.4 – Характеристика операцій з основними засобами

Операції, пов'язані з **надходженням** основних засобів	Операції, пов'язані з **експлуатацією та обслуговуванням** основних засобів	Операції, пов'язані з **вибуттям** основних засобів
1	2	3
Придбання за грошові кошти	Амортизація	Продаж за грошові кошти
Придбання в обмін на інші активи	Поліпшення (ремонт, реконструкція, модернізація та ін.)	Невідповідність критеріям активу
Безоплатне отримання	Переоцінка	Безоплатна передача
Придбання в якості внеску в статутний капітал	Консервація	Передача в якості внеску в статутний капітал
Придбання на умовах договору фінансового лізингу	Зменшення корисності	Повернення орендованого об'єкта
Переведення оборотних активів до основних засобів	Технічне обслуговування	Ліквідація
Створення господарським або підрядним способом	Тимчасовий вивід із експлуатації	Продаж на умовах договору фінансового лізингу

Продовження таблиці 4.4

1	2	3
Отримання в оперативну оренду		
Отримання власного об’єкту основних засобів, раніше переданих в оперативну оренду	Переведення до складу необоротних активів, призначених для продажу	Передача в оперативну оренду
Отримання (повернення) раніше проданого на умовах договору фінансового лізингу		

4.3 Облік придбання та первісна оцінка основних засобів

Визначення первісної вартості об’єкта основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство, а саме:

- придбання або створення;
- безоплатне отримання;
- внески до статутного капіталу;
- обмін на подібні (однорідні) або неподібні активи;
- переведення оборотних активів до основних засобів.

Придбання або створення основних засобів

Придбані (створенні) основні засоби зараховуються на Баланс підприємства за **первісною вартістю.**

Первісна вартість об’єкта основних засобів відповідно до п.8 НП(С)БО 7 «Основні засоби» включає:

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

Фінансові витрати не включаються в первісну вартість основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позик (за виключенням фінансових витрат, які включаються в собівартість кваліфікованого активу відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Надходження основних засобів в обліку відображається:

- **за дебетом рахунку 10 «Основні засоби», якщо об’єкт:**

- не потребує монтажу;
- відразу вводиться в експлуатацію;
- за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в усіх інших випадках.

Витрати, понесені підприємством у зв'язку із придбанням необоротних активів це – **капітальні інвестиції підприємства.**

Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням об'єктів основних засобів, використовуються відповідні субрахунки рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Характеристика рахунку 15 «Капітальні інвестиції» наведена у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5 – Характеристика рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
15	Капітальні інвестиції	призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.
Дебет		**Кредит**
відображається збільшення зазнаних витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів		їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо)

Субрахунки до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» наведено у таблиці 4.6.

Таблиця 4.6 – Субрахунки до рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Субрахунки	
№	**Назва**
151	Капітальне будівництво
152	Придбання (виготовлення) основних засобів
153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
154	Придбання (створення) нематеріальних активів
155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів

Типові бухгалтерські проведення з обліку основних засобів наведено у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7 – Типові бухгалтерські проведення з обліку основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання основних засобів за кошти з наступною оплатою			
1	Отримані основні засоби	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4
3	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
4	Вартість посередницьких, транспортних і інших послуг, пов'язаних із придбанням основних засобів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
7	Оплачено посередницькі, транспортні та інші послуги, пов'язані з придбанням основних засобів	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
8	Введені в експлуатацію об'єкти основних засобів	10 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
9	Оплачено раніше придбані основні засоби	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
10	Відображено капітальні інвестиції на вартість проектних і будівельно-монтажних робіт	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
У випадку передплати			
11	Відображена передплата за об'єкт основних засобів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
12	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит підтверджений»
13	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
14	Відображена передплата за посередницькі, транспортні й інші послуги, пов'язані з придбанням основних засобів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
15	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит підтверджений»
16	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4
17	Відображені послуги з реєстрації транспортного засобу	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
18	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
19	Відображені послуги з реєстрації транспортного засобу	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
20	Відображені послуги з реєстрації, включені у витрати з придбання	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
21	Відображена частина вартості послуг у сумі ПДВ	6441 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
22	Залік передплати після одержання об'єкта основного засобу від постачальника	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

Придбання (створення) основних засобів може здійснюватися підрядним або господарським способами.

Типові бухгалтерські проведення з обліку спорудження основних засобів господарським способом наведено у таблиці 4.8.

Таблиця 4.8 – Типові бухгалтерські проведення з обліку спорудження основних засобів господарським способом

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбані матеріали для спорудження основних засобів	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
4	Оплачено придбані матеріали	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
5	Використано матеріали на створення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
6	Нарахована заробітна плата	15 «Капітальні інвестиції»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
7	Відображена вартість проектних і будівельно-монтажних робіт	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 4.8

1	2	3	4
8	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9	Оплачено виконані проектні і будівельно-монтажні роботи	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
10	Введені в експлуатацію основні засоби	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
11	Віднесена на інші витрати різниця між собівартістю будівництва і справедливою вартістю об'єкта основних засобів	977 «Інші витрати «	15 «Капітальні інвестиції»

Типові бухгалтерські проведення з обліку спорудження основних засобів підрядним способом наведено у таблиці 4.9.

Таблиця 4.9 – Типові бухгалтерські проведення з обліку спорудження основних засобів підрядним способом

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображені витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи з проєктних організацій	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
4	Оплачено проектні будівельно-монтажні роботи	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
5	Зарахований побудований об'єкт в склад основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Первісна вартість основних засобів, **створених господарським способом,** визначається як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із їх створенням (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10 – Облік основних засобів створених господарським способом

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Фактичні витрати на спорудження і виготовлення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням» 20 «Виробничі запаси» 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	100 40 960 1 000
2.	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	2 100

При **підрядному способі** облік матеріальних, трудових, фінансових витрат виконує сам підрядник. Підприємство веде облік витрат капітальних інвестицій та розрахунків з підрядниками за виконані та прийняті за актом роботи. В обліку прийняті по акту виконані роботи відображаються проводкою:

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

За даними рахунку 15 «Капітальні інвестиції» визначають фактичну собівартість закінчених об'єктів будівництва, придбання, реконструкції, модернізації об'єктів основних засобів.

Безоплатне отримання основних засобів

Відповідно до п.5 НП(С)БО 15 «Дохід» при збільшенні активів, які зумовлюють збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) необхідно визнавати дохід за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

При безоплатному отриманні основних засобів ця вимога НП(С)БО використовується з одним уточненням: **дохід визнається по мірі використання основних засобів.**

В обліку безоплатно отриманих основних засобів необхідно мати на увазі:

- первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п.8 НП(С)БО 7 «Основні засоби» (п.10 НП(С)БО 7);

- справедлива вартість безоплатно отриманих основних засобів відображається за дебетом відповідного рахунку 10 «Основні засоби». Така вартість не включається до складу капітальних інвестицій та не відображається на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», одночасно збільшується додатковий капітал на справедливу вартість (кредит **424 «Безоплатно одержані необоротні активи»**);

- якщо здійснюються додаткові витрати, вони обліковуються на рахунку **15 «Капітальні інвестиції»** та списуються у дебет рахунка **10 «Основні засоби»** при введенні в експлуатацію;

- вартість об'єкту амортизується відповідно до п.22-30 НП(С)БО 7 «Основні засоби»;

- одночасно з нарахуванням амортизації зменшується залишок на субрахунку **424 «Безоплатно одержані необоротні активи»** та визнається дохід за кредитом субрахунку **745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»**, сума доходу дорівнює тій частині суми амортизації, яка розрахована виходячи із справедливої вартості (без урахування додаткових витрат);

- при вибутті об'єкту залишок додаткового капіталу, який відноситься до цього об'єкту, списується у дохід підприємства (дебет 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» кредит 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»).

Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатного отримання основних засобів наведено у таблиці 4.11.

Таблиця 4.11 – Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатного отримання основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Зараховані до складу основних засобів безоплатно отримані основні засоби за справедливою вартістю	10 «Основні засоби»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»
2	Нарахована амортизація на безоплатно отримані основні засоби підприємствами, що використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах», 9 "Витрати діяльності»	831 «Амортизація основних засобів» 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 941 «Витрати на дослідження і розробки» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів» 831 «Амортизація основних засобів»
3	Відображення нарахування амортизації на безоплатно отримані основні засоби підприємствами, що використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 941 «Витрати на дослідження і розробки» 949 « Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»
4	Одночасно з нарахуванням зносу визнається прибуток від безоплатно отриманих основних засобів у сумі нарахованого зносу	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно отриманих активів»

Отримання основних засобів у рахунок внесків до статутного капіталу

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Типові бухгалтерські проведення з обліку отримання основних засобів в якості внеску до статутного капіталу наведено у таблиці 4.12.

Таблиця 4.12 – Типові бухгалтерські проведення з обліку отримання основних засобів в якості внеску до статутного капіталу

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено розмір статутного капіталу, оголошеного в установчих документах	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»
2	Відображено одержання від учасника об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»

Надходження основних засобів внаслідок обміну

Основні засоби можуть надходити на підприємство в результаті обмінної (бартерної) операції або обміну з частковою оплатою коштами. Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» у цих випадках оцінка основних засобів залежить від того, обмін якими об'єктами мав місце: подібними (однорідними) або неподібними об'єктами.

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

Неподібні об'єкти – об'єкти, які не відповідають одночасно двом критеріям (однакове функціональне призначення, однакова справедлива вартість).

Первісна вартість об'єкта основних засобів, **отриманого в обмін** на ***подібний об'єкт***, *дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів*. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на ***неподібний об'єкт***, *дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів*, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Обмін подібними активами

При обміні подібними активами дохід не визнається (НП(С)БО 15 «Дохід», п.9).

Для того, щоб визначити первісну вартість отриманого об'єкта основних засобів необхідно мати інформацію про:

- залишкову вартість переданого об'єкта;

- справедливу вартість переданого об’єкта.

В момент відображення в обліку отриманого об’єкта дві вартості порівнюються, в результаті:

– або залишкова вартість *дорівнює* справедливій вартості;

– або залишкова вартість *більше* справедливої вартості.

В залежності від результатів порівняння формується первісна вартість об’єкта:

Якщо:

Залишкова вартість переданого об’єкта **=** **Справедливій** вартості переданого об’єкта **то** **Первісна вартість** об’єкта, отриманого в обмін на подібний об’єкт **=** **Залишковій вартості** переданого об’єкта

Якщо:

Залишкова вартість переданого об’єкта **>** **Справедливої** вартості переданого об’єкта **то** **Первісна вартість** об’єкта, отриманого в обмін на подібний об’єкт **=** **Справедливій** вартості переданого об’єкта

тоді **Залишкова** вартість переданого об’єкта **–** **Справедлива** вартість переданого об’єкта **=** **Витрати** звітного періоду

Рисунок 4.2 – Формування первісної вартості об’єкта при обміні подібними активами

При обміні подібними активами використовують наступні рахунки:
976 «Списання необоротних активів»;
977 «Інші витрати діяльності»;
377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
685 « Розрахунки з іншими кредиторами»;
311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Обмін неподібними активами

При обміні неподібними активами використовують наступні рахунки:

746 «Інші доходи»;

976 «Списання необоротних активів»;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

685 « Розрахунки з іншими кредиторами»;

311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість основних засобів отриманих в обмін на неподібний об'єкт дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта. Якщо первісна вартість та справедлива вартість не співпадають, вони коригуються грошовими коштами або їх еквівалентами.

Первісна вартість отриманого об'єкта = справедливій вартості переданого об'єкта

Первісна вартість отриманого об'єкта = справедливій вартості переданого об'єкта + грошові кошти чи їх еквіваленти

Первісна вартість отриманого об'єкта = справедливій вартості переданого об'єкта – грошові кошти чи їх еквіваленти

Переведення оборотних активів до основних засобів

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції, тощо, дорівнює їх собівартості, яка визначається згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати».

Операції переведення оборотних активів до основних засобів в обліку відображаються з використанням відповідного рахунку 15 «Капітальні інвестиції»: **Надходження основних засобів з власного виробництва:**

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 26 «Готова продукція»

Кредит 23 «Виробництво»

Придбані для перепродажу основні засоби вирішено використовувати у власному виробництві:

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 28 «Товари»

Об'єкти основних засобів введені в експлуатацію:

Дебет 10 «Основні засоби»

Кредит 15 «Капітальні інвестиції».

4.4 Витрати, пов'язані з експлуатацією основних засобів

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

- ремонтом основних засобів;
- технічним обслуговуванням;
- модернізацією;
- реконструкцією;
- іншими заходами щодо підтримки основних засобів у робочому стані.

Відображення подальших витрат, пов’язаних з експлуатацією та обслуговуванням основних засобів в обліку, відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», залежить тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об’єкта основних засобів і не залежать від вартості ремонту та їх співвідношення до вартості основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримки об’єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат того періоду, в якому вони були понесені, в обліку такі витрати можуть відображатися двома способами (таблиця 4.13).

Таблиця 4.13 – Облік витрат, що здійснюються для підтримки об’єкта основних засобів у робочому стані

Перший спосіб	
Дебет	Кредит
23 «Виробництво» субрахунок «Витрати на ремонт і обслуговування основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 65 «Розрахунки за страхуванням» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 20 «Виробничі запаси» рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (для підприємств, що їх використовують).
Другий спосіб	
рахунки 9 класу «Витрати діяльності» залежно від функціонального призначення основних засобів.	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням» 20 «Виробничі запаси» 23 «Виробництво» субрахунок «Витрати на ремонт і обслуговування основних засобів» рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (для підприємств, що їх використовують).

Витрати, пов’язані з поліпшенням об’єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їхнього використання, включають до первісної вартості об’єкта. Такі витрати накопичуються по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції», а після завершення робіт списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунків обліку основних засобів (рисунок 4.3). Способи здійснення ремонту основних засобів:

- **підрядний** – силами підрядної організації;
- **господарський** – власними силами;
- **змішаний.**

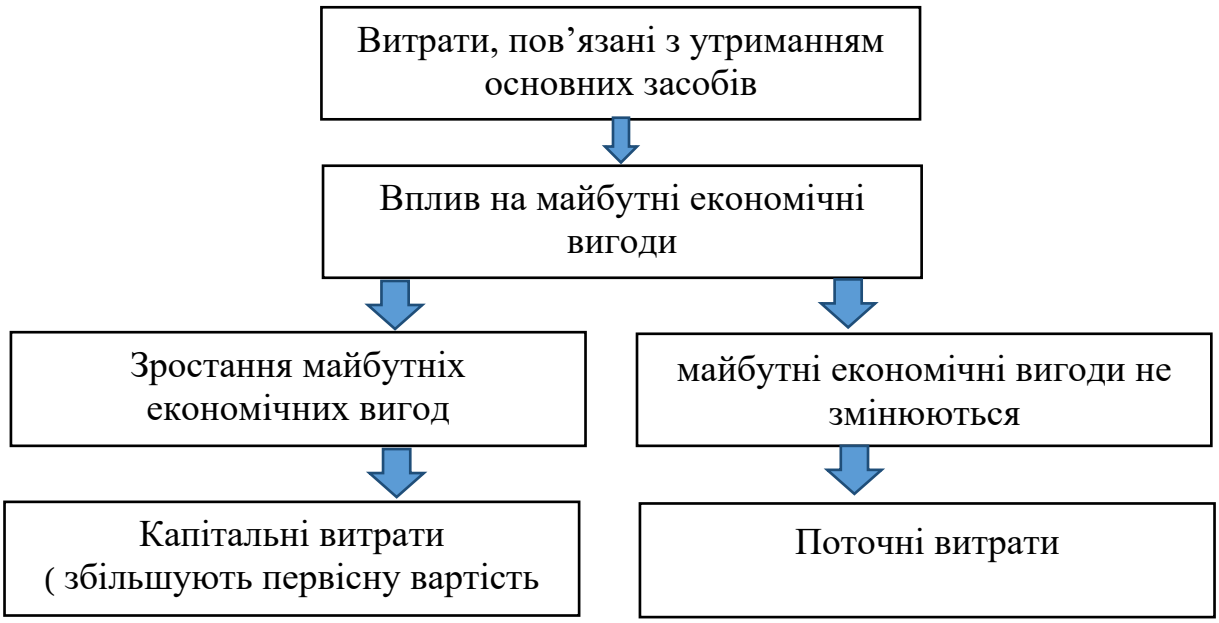


Рисунок 4.3 – Підходи до обліку витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів

Типові бухгалтерські проведення з обліку витрат на ремонт і поліпшення необоротних активів наведено у таблиці 4.14.

Таблиця 4.14 – Типові бухгалтерські проведення з обліку витрат на ремонт і поліпшення необоротних активів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано запасні частини для проведення ремонту	207 «Запасні частини»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
4	Оплачено запасні частини	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
5	Списано витрати на ремонт на витрати звітного періоду	80 «Матеріальні витрати» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 941 «Витрати на дослідження і розробки» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	207 «Запасні частини» 80 «Матеріальні витрати»

Продовження таблиці 4.14

1	2	3	4
Витрати на модернізацію й інші види поліпшення основних засобів, у результаті здійснення яких поліпшуються функціональні характеристики об’єкта, що сприяють росту економічних вигод від його використання			
Поліпшення основних засобів підрядним способом			
1	Відображено витрати з реконструкції, модернізації, добудуванню, дообладнуванню об’єктів основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
4	Списано витрати після завершення реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення основних засобів на збільшення первісної вартості об’єкта	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
Поліпшення основних засобів господарським способом			
1	Відображені фактично понесені витрати, пов’язані з поліпшенням основних засобів:		
	- на суму використаних виробничих запасів	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
	- на суму нарахованої заробітної плати	15 «Капітальні інвестиції»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	- на суму нарахувань на фонд заробітної плати	15 «Капітальні інвестиції»	65 «Розрахунки за страхування»
	та інші витрати	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Після завершення реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення основних засобів понесені витрати віднесені на збільшення первісної вартості об’єкта	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

На період реконструкції, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкцію об’єктів основних засобів нарахування **амортизації призупиняється** (таблиця 4.15)**.**

Таблиця 4.15 – Відображення в обліку ремонту основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Для підтримки об'єкта у робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод	23, 91, 92, 93	20, 22, 66, 65, 63
2	Поліпшення об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта:	15	20, 22, 66, 65, 63
2	Витрати на такі поліпшення збільшують первісну вартість ОЗ		
3	Введення в експлуатацію ОЗ	10	15
4	Отримання результатів робіт з капітального ремонту підрядним способом	15	631

Облік витрат по утриманню основних засобів наведено у таблиці 4.16.

Таблиця 4.16 – Облік витрат по утриманню основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено затрати по реконструкції, модернізації, модифікації, забудові, дообладнанню об'єктів основних засобів (капітальний ремонт)	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.	Відображено суму ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений
4.	Зараховано затрати після завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
5.	Витрати на обслуговування та ремонт, які здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання (поточний ремонт):		
	а) основних засобів виробничого призначення	23 «Виробництво» 91«Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 4.16

1	2	3	4
	б) основних засобів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	в) основних засобів загальногосподарського призначення	92«Адміністративні витрати»	
	г) основних засобів, що використовуються для виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	
	д) основних засобів житлово-комунального господарства та об’єктів соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	

4.5 Переоцінка основних засобів

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об’єкта основних засобів визначається:

Первісна вартість (сума зносу) × на індекс переоцінки

Індекс переоцінки визначається:

Справедлива вартість ОЗ ÷ Залишкову вартість ОЗ

Сума **дооцінки** залишкової вартості об’єкта основних засобів включається – до складу **додаткового капіталу**, а сума **уцінки** – до складу **витрат** крім випадків:

- у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об’єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об’єкта та втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об’єкта та вигод від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу **доходів звітного періоду**, різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого **додаткового капіталу** (п.20 НП(С)БО 7 «Основні засоби»);

- у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об’єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об’єкта та вигод від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта та втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення **іншого додаткового капіталу**, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до **витрат звітного періоду** (п.20 НП(С)БО 7 «Основні засоби»).

Якщо об’єкт основних засобів переоцінюється **вперше:**

- сума **дооцінки** включається до складу **додаткового капіталу, субрахунок 411** «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;
- сума **уцінки** включається **до витрат** звітного періоду, **субрахунок 975** «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

Первісна вартість основних засобів за Дт 10 100 000грн

Перша подія

1. Дооцінка ОЗ при справедливої вартості – 120 000 грн

або уцінка основних засобів при справедливої вартості – 80 000 грн

Фрагмент журналу господарських операцій наведено у таблицях 4.14-4.19.

Таблиця 4.17 – Фрагмент журналу господарських операцій

№	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Дооцінка ОЗ	10	411	20 000
2	Уцінка ОЗ	975	10	20 000

Друга подія

2. Уцінка ОЗ після дооцінки – 30 000 грн.

Справедлива вартість основних засобів – 90 000 грн

Таблиця 4.18 – Фрагмент журналу господарських операцій

№	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн
1 подія	Дооцінка ОЗ	10	411	20 000
2 подія уцінка	Уцінка ОЗ на суму попередньої дооцінки	411	10	20 000
	Уцінка ОЗ	975	10	10 000

Або ОЗ 100 000

1 подія ОЗ 80 000 грн

2 подія ОЗ 110 000 грн

Друга подія

Дооцінка ОЗ після уцінки

Таблиця 4.19 – Фрагмент журналу господарських операцій

№	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн
1 подія	Уцінка ОЗ	975	10	20 000
2 подія	Дооцінка ОЗ після попередньої уцінка	10	746	20 000
	Дооцінка ОЗ	10	411	10 000

Якщо об’єкт переоцінюється **повторно,** необхідно визначити суму попередніх переоцінок, які можуть бути:

- **«дооціночними»,** якщо раніше проводилися лише дооцінки, або якщо сума всіх попередніх дооцінок перевищує суму всіх попередніх уцінок;
- **«уціночними»,** якщо раніше проводилися лише уцінки, або якщо сума всіх попередніх уцінок перевищує суму всіх попередніх дооцінок.

Якщо результат попередніх переоцінок «дооціночний» та знову проводиться дооцінка – сума дооцінки включається до складу додаткового капіталу (як при першій дооцінці); або якщо результат попередніх переоцінок «уціночний» та знову проводиться уцінка – сума уцінки відноситься до витрат поточного періоду (як при першій уцінці).

Якщо результат попередніх переоцінок «дооціночний», а проводиться уцінка – суми попередніх переоцінок необхідно порівнювати з сумою уцінки:

1) сума уцінки менше суми попередніх дооцінок, або однакова їй, тоді: сума уцінки списується за рахунок раніше створеного додаткового капіталу, тобто за рахунок зменшення залишку на субрахунку **субрахунок 411** «Дооцінка (уцінка) основних засобів»; (той суми на цьому субрахунку, яка відноситься до об'єкту, який уцінюється);

2) сума уцінки більше суми попередніх дооцінок, тоді:

частина суми уцінки списується за рахунок раніше створеного додаткового капіталу, тобто за рахунок зменшення залишку на субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»; (той суми на цьому субрахунку, яка відноситься до об'єкту, який уцінюється), а друга частина відноситься до витрат поточного періоду (субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій).

Якщо результат попередніх переоцінок «уціночний», а проводиться дооцінка, суму попередніх переоцінок необхідно порівняти з сумою нової дооцінки:

1) сума дооцінки менше суми попередніх уцінок, або дорівнює їй, тоді:

сума дооцінки включається до складу доходів поточного періоду (субрахунок 746 «Інші доходи»);

2) сума дооцінки більше суми попередніх уцінок, тоді:

частина суми дооцінки, яка дорівнює сумі попередніх уцінок, включається до складу доходів поточного періоду (субрахунок 746 «Інші доходи»), друга частина збільшує додатковий капітал (субрахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»), що наведено у таблиці 4.20.

Таблиця 4.20 – Приклад інтерпретації результатів переоцінки основних засобів

Рік	Характер переоцінки	Сума переоцінки, тис. грн	Сума, що відображається у складі		
			Додаткового капіталу, тис. грн	Доходу, тис. грн	Витрат, тис. грн
2011	Уцінка	80	-	-	80
2012	Дооцінка	60	-	60	-
2013	Дооцінка	40	+20	20	-
2014	Дооцінка	30	+30	-	-
2015	Уцінка	10	-10	-	-
	Разом		+40		

4.6 Амортизація основних засобів

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, внаслідок чого зменшується вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

Амортизація – це процес розподілу здійснених витрат між майбутніми періодами, протягом яких ці витрати будуть приносити економічні вигоди.

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів, що мають обмежений термін корисної експлуатації.

Земля, термін корисного використання якої необмежений, не підлягає амортизації.

Вартість основних засобів, яка підлягає амортизації, розраховують як

різницю між собівартістю об’єкта (або іншою сумою, що замінює його собівартість у балансі) та його ліквідаційною вартістю.

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

Термін корисної експлуатації основних засобів – період, впродовж якого підприємство передбачає використання відповідного об’єкту, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Термін корисної експлуатації визначає підприємство з урахуванням вимог Податкового кодексу України.

При визначені строку корисного використання (експлуатації) враховують:

- очікуване використання об’єктів підприємства з урахуванням його потужності або продуктивності;
- очікуваний фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші фактори.

Фактори, що впливають на розмір амортизаційних витрат та на структуру цих витрат:

- визначення ліквідаційної вартості;
- визначення терміну корисної експлуатації;
- вибір методу амортизації.

Групи, методи амортизації, терміни використання, відповідно до Податкового кодексу України наведено у таблиці 4.21.

Таблиця 4.21 – Групи, методи амортизації, терміни використання, відповідно до Податкового Кодексу України

Номер групи	Об’єкти	Мінімальні терміни корисного використання, років	Методи амортизації (відповідно ПКУ)					Субрах. бух.обліку
			1	2	3	4	5	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Земельні ділянки	-	-	-	-	-	-	101
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язаних з будівництвом	15	+	+	-	+	+	102
3	Будівлі	20	+	+	-	+	+	103
	Споруди	15	+	+	-	+	+	
	Передавальні пристрої	10	+	+	-	+	+	
4	Машини та устаткування	5	+	+	+	+	+	104
	з них: інформаційне обладнання	2	+	+	+	+	+	
5	Транспортні засоби	5	+	+	+	+	+	105

Продовження таблиці 4.21

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6	Інструменти, прибори, інвентар (меблі)	4	+	+	-	+	+	106
7	Тварини	6	+	+	-	+	+	107
8	Багаторічні насадження	10	+	+	-	+	+	108
9	Інші основні засоби	12	+	-	-	-	+	109

Переваги та недоліки методів амортизації наведено у таблиці 4.22.

Таблиця 4.22 – Переваги та недоліки методів амортизації

Метод амортизації	Переваги методу	Недоліки методу	Застосування
1	2	3	4
Прямолінійний	Простота розрахунку; можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному, що зручно для порівняння собівартості продукції, яка випускається, з доходами від реалізації. Сума зносу накопичується рівномірно.	Не враховується - моральний знос ОЗ; - різниця виробничої потужності ОЗ в різні роки експлуатації; - збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації	Для амортизації ОЗ, знос яких не залежить від обсягу виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи)
Зменшення залишкової вартості	Упродовж перших років експлуатації об’єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для відновлення ОЗ	Метод базується на порівняно складних математичних розрахунках Нерівномірний розподіл сум амортизації по періодам	Застосовують тільки тоді, коли передбачається наявність ліквідаційної вартості, а також коли потрібно накопичити кошти з метою заміни ОЗ у випадку їх морального старіння та інфляції
Прискореного зменшення залишкової вартості	- « -	- « - ПКУ дозволяє використовувати цей метод тільки до об’єктів ОЗ 4 (машині та обладнання)та 5 груп (транспортні засоби)	Застосовують, якщо продуктивність обладнання в перші роки експлуатації значно вища ніж у наступні.

Продовження таблиці 4.22

1	2	3	4
Кумулятивний	Аналогічні методу зменшення залишкової вартості	Сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням ОЗ, ні з обсягом виробленої продукції	Застосовують, якщо продуктивність обладнання в перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні
Виробничий	Простота та раціональність розрахунку Самий точний з економічної точки зору	Неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу	Застосовують у випадку, коли інтенсивність використання об’єкта впливає на його експлуатаційні властивості та коли можливо визначити фактичний обсяг виробництва

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації проводиться щомісяця.

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

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

Амортизація основних засобів складається з етапів:

- визначення класифікаційної групи, до якої відноситься конкретний об’єкт основних засобів;
- вибору методу амортизації відповідно ННП(С)БО 7 та пп.пп.145.1.5 та 145.1.6. Податкового кодексу України;
- визначення термін нарахування амортизації;
- визначення вартості, яка амортизується.

Для відображення в бухгалтерському обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» пасивний (контрактивний), балансовий, регулюючий, призначений для обліку господарських засобів.

Характеристика рахунку **13 «Знос (амортизація) необоротних активів»** наведено у таблиці 4.23.

Таблиця 4.23 – Характеристика рахунку **13 «Знос (амортизація) необоротних активів»**

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та знос (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації
Дебет		**Кредит**
Зменшення суми зносу (накопиченої амортизації)		Нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів

Субрахунки до рахунку **13 «Знос (амортизація) необоротних активів»** наведено у таблиці 4.24.

Таблиця 4.24 – Субрахунки до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Субрахунки	
№	**Назва**
131	«Знос основних засобів»
132	«Знос інших необоротних матеріальних активів»
133	«Накопичена амортизація нематеріальних активів»
134	«Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»
135	«Знос інвестиційної нерухомості»

Субрахунки рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» наведено у таблиці 4.25.

Таблиця 4.25 – Субрахунки рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Субрахунок	Назва субрахунку
1	2
131 «Знос основних засобів»	на субрахунку узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	На субрахунку узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	На субрахунку узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи»
134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».	На субрахунку узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю», та 164 Довгострокові біологічні активи тваринництва оцінені за первісною вартістю»

Продовження таблиці 4.25

1	2
135 «Знос інвестиційної нерухомості»	на субрахунку узагальнюється інформація про суму зносу об’єктів інвестиційної нерухомості, облік яких ведеться на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість»

Відображення в обліку нарахування зносу наведено у таблиці 4.26.

Таблиця 4.26 – Відображення в обліку нарахування зносу

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Облік витрат ведеться за функціональним призначенням (без використання рахунків класу 8)			
1.	Нарахована амортизація: - об’єктів виробничого призначення	23 «Виробництво» 91 «Загально-виробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»
	- об’єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»
	- об’єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	131 «Знос основних засобів»
	- об’єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»
	- об’єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»
Облік витрат ведеться за елементами (з використанням рахунків класу 8)			
1.	Нарахована амортизація: Відповідно призначення об’єктів основних засобів	83 «Амортизація» Рахунки класу 9	131 «Знос основних засобів»

Метод нарахування амортизації – це метод розподілу вартості активу між періодами протягом повного, або неповного терміну його корисного використання.

Відповідно до НП(С)БО) 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійний.
2. Зменшення залишкової вартості.
3. Прискореного зменшення залишкової вартості.
4. Кумулятивний.
5. Виробничий.

Прямолінійний метод нарахування амортизації передбачає рівномірне списання (розподіл) вартості основних засобів, що амортизується, протягом

строку його експлуатації. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об’єкта основних засобів.

Амортизаційні відрахування за рік	**=**	**(Первісна вартість – Ліквідаційна вартість)**	**÷**	**Строк корисного використання**

Виробничий метод нарахування амортизації. За цим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням об’єкта основних засобів.

Амортизаційні відрахування	**=**	**Фактичний обсяг продукції**	**×**	**Виробнича ставка амортизації**

Виробнича ставка амортизації	**=**	**(Первісна вартість – Ліквідаційна вартість)**	**÷**	**Загальний розрахунковий обсяг виробництва**

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня корисного використання об’єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об’єкта на його первісну вартість.

Річна сума амортизації	**=**	**Залишкова вартість**	**×**	**Річна норма амортизації**

Річна норма амортизації	**=**	**1 –** $\sqrt[n]{\frac{\text{ліквідаційна вартість}}{\text{первісна вартість об}'\text{єкта}}}$

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об’єкта, і подвоюється. При цьому методу ліквідаційна вартість об’єкта не враховується.

Амортизаційні відрахування	**=**	**Залишкова вартість**	**×**	**Річна норма амортизації**	**×**	**2**

Річна норма амортизації	=	**100 %**	÷	**на кількість років корисного використання**

Подвоєна річна норма амортизації завжди застосовувалася до залишкової вартості попереднього року. Сума амортизації зменшується з року в рік. Сума амортизації останнього року обмежена сумою, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної, яка за даного методу завжди дорівнює нулю.

Кумулятивний метод (метод списання вартості за сумою чисел років), за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Амортизаційні відрахування	=	**Кумулятивний коефіцієнт**	×	**(Первісна вартість – Ліквідаційна вартість)**

Кумулятивний коефіцієнт	=	**Число років, що залишається до кінця строку корисного використання об'єкта**	÷	**Сума років строку корисного використання об'єкта**

Найбільша сума амортизації нараховується у перший рік, а потім вона зменшується, а залишкова вартість зменшується поки не досягне ліквідаційної вартості.

Зверніть увагу !

При нарахуванні **амортизації на безоплатно** отримані необоротні активи підприємство **одночасно визнає дохід** від безоплатно отриманих активів у сумі амортизації від справедливої вартості без урахувань витрат на транспортування та монтаж

Операції по нарахуванню та використання амортизаційного фонду відображають на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».

Нарахування амортизації у бухгалтерському обліку відображається проведенням:

Кредит рахунка 13 «Знос» (амортизація) необоротних активів»

Дебет відповідного рахунка (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 Інші витрати операційної діяльності»)

Дебет рахунка 09 «Амортизаційні відрахування».

Таким чином, амортизаційний фонд за звітний період дорівнює

нарахованій амортизації за звітний період. Амортизаційний фонд використовують на капітальні інвестиції, збільшення економічних вигод активів (модернізацію, реконструкцію), придбання необоротних активів, тощо.

4.7 Облік вибуття основних засобів

Відповідно до п.33 НП(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок: продажу, безоплатної передачі, ліквідації, або не відповідає критеріям визнання активом.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Відповідно до НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» об'єкт основних засобів необхідно перевести до групи необоротних активів, утримуваними для продажу та визнати, якщо виконуються критерії:

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

Типові бухгалтерські проведення з обліку реалізації основних засобів наведено у таблиці 4.27.

Таблиця 4.27 – Типові бухгалтерські проведення з обліку реалізації основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списана сума зносу реалізованих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»

Продовження таблиці 4.27

1	2	3	4
2	Списана залишкова вартість	286 «Необоротні активи, та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»
3	Залишкова вартість списана на витрати	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи, та групи вибуття, утримувані для продажу»
4	Визнаний дохід від продажу	680 «Рахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Облік переведення об’єктів основних засобів, до групи вибуття наведено у таблиці 4.28.

Таблиця 4.28 – Облік переведення об’єктів основних засобів, до групи вибуття

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списана амортизація	13 «Знос (амортизація) необоротних активів	10 «Основні засоби»
2	Списана залишкова вартість	286 «Необоротні активи, та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»
3	Залишкова вартість списана на витрати	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи, та групи вибуття, утримувані для продажу»
4	Визнаний дохід від продажу	680 «Рахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Якщо, вище наведені критерії не виконуються, реалізація об’єктів основних засобів відбувається без їх переведення до необоротних активів, та групи вибуття, утримувані для продажу.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», фінансовий результат від вибуття об’єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов’язаних з вибуттям основних засобів.

Фінансовий результат	**=**	**Дохід від вибуття ОЗ**	**–**	**Залишкова вартість, непрямі податки, витрати, пов’язані з вибуттям основних засобів**

При реалізації спочатку переведемо основні засоби до групи товарів на субрахунок 286 «Необоротні активи, та групи вибуття, утримувані для продажу», оскільки ми завершили їх експлуатацію, вивели їх використання та готуємо їх до продажу.

Дохід від вибуття основних засобів необхідно відображати на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Залишкову вартість списувати на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

При ліквідації ОЗ необхідно встановити, що вони не відповідають критеріям визнання активів (п.33 НП(С)БО 7 «Основні засоби»).

Порядок організації ліквідації ОЗ:

Створення постійно-діючої комісії для визнання неможливості використання ОЗ і визнання їх активами, оформлення відповідних первинних документів. Комісія повинна:

- провести огляд ОЗ;
- встановити причини їх невідповідності критеріям активу;
- визначити варіанти ліквідації (продаж, використання матеріалів від ліквідації, тощо);
- скласти в двох примірниках Акт на списання ОЗ (ф. № ОЗ-3).

На підставі Акту на списання – бухгалтер відображає ліквідацію ОЗ в первісних документах з обліку ОЗ:

- Інвентарна картка обліку основних засобів (ф. № ОЗ-6);
- Картка обліку руху основних засобів (ф. № ОЗ-8);
- Інвентарний список основних засобів (ф. № ОЗ-9).

Матеріали від ліквідації ОЗ, які можливо використовувати підлягають оприбуткуванню з одночасним визнанням доходу на підставі:

- Прибуткового ордеру (ф. № М-4);
- Акту на списання ОЗ (ф. № ОЗ-3);
- Відображення в обліку оприбуткування матеріалів та визнання доходу:

Дебет 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Кредит 746 «Інші доходи»;

- Відображення в обліку витрат по ліквідації ОЗ, заробітна плата робітників:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Нарахування ЄСВ:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»

Кредит 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Типові бухгалтерські проведення з обліку ліквідації основних засобів наведено у таблиці 4.29.

Таблиця 4.29 – Типові бухгалтерські проведення з обліку ліквідації основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано знос ліквідованих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Списано залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»
3	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
4	Відображено дохід від ліквідації основних засобів у частині вартості оприбуткованих придатних до використання виробничих запасів	20 «Виробничі запаси» чи інші рахунки	746 «Інші доходи «
5	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»
6	Сформовано фінансовий результат від ліквідації основних засобів:		
	— списані витрати, понесені в зв'язку з ліквідацією основних засобів, і залишкова вартість ліквідованих основних засобів	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»
	— списано дохід від ліквідації основних засобів (вартість оприбуткованих придатних виробничих запасів)	746 «Інші доходи «	793 «Результат іншої діяльності»

Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатної передачі основних засобів наведено у таблиці 4.30.

Таблиця 4.30 – Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатної передачі основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано знос переданих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби
2	Списано залишкову вартість переданих основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»

Продовження таблиці 4.30

1	2	3	4
4	Списані на фінансові результати діяльності підприємства залишкова вартість переданих безоплатно основних засобів і сума нарахованих податкових зобов'язань ПДВ	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»

Порядок відображення в обліку операцій при продажу основних засобів наведено у таблиці 4.31.

Таблиця 4.31 – Порядок відображення в обліку операцій при продажу основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Сума зносу об'єкта	131	10
2.	Залишкова вартість об'єкта	286	10
3.	Дохід від продажу ОЗ	680	712
4.	Зменшено дохід на ПДВ	712	641
5.	Собівартість реалізованого ОЗ	943	286
6.	Донараховано ПЗ з ПДВ	949	641
7.	Віднесено на фінансовий результат доходи від продажу ОЗ	712	791
8.	Віднесено на фінансовий результат витрати від продажу ОЗ	791	943
9.	Віднесено на фінансовий результат доходи від продажу ОЗ	712	791
10	Віднесено на фінансовий результат ПДВ	791	949

Типові бухгалтерські проведення з обліку списання нестачі, псування основних засобів наведено у таблиці 4.32.

Таблиця 4.32 – Типові бухгалтерські проведення з обліку списання нестачі, псування основних засобів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано вартість відсутніх основних засобів	977 «Інші витрати діяльності»	10 «Основні засоби»
2	Списано знос відсутніх основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
3	Відновлений ПДВ на залишкову вартість	746 «Інші доходи»	641 «Розрахунки за податками»
4	Відображено на позабалансовому обліку невідшкодованої нестачі основних засобів	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	

Продовження таблиці 4.32

1	2	3	4
5	Списана з позабалансового рахунку сума нестачі	-	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»
6	Відображено виникнення дебіторської заборгованості і доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування збитку	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	746 «Інші доходи»
7	Отримано суму відшкодування нестачі винною особою	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках» 661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
8	Відбита суму збитку, яка підлягає перерахуванню в бюджет	746 «Інші доходи»	641 «Розрахунки за податками» субрахунок «Відшкодування збитку»
9	Сплачено суму відшкодування, що підлягає перерахуванню в бюджет	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
10	Відображено закриття рахунків обліку доходів і витрат	793 «Результат іншої діяльності» 746 «Інші доходи»	977 «Інші витрати діяльності» 793 «Результат іншої діяльності»

Запам'ятайте!

1. Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю (сума накопиченого зносу = первісній вартості) в обліку не відображають списання залишкової вартості ОЗ (проводка № 2 відсутня)
2. Якщо підприємство використовує рахунки класів 8 і 9 для обліку операцій вибуття ОЗ рахунки класу 8 не використовуються (ці операції не відносяться до операційної діяльності)
3. Якщо підприємство використовує тільки рахунки класу 8 використовують рахунок 85 «Інші затрати»

4.8 Узагальнення інформації про операції з основними засобами в регістрах обліку

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 І. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів.(За кредитом рахунків 10,11,12,13,19). Відображається:

- вибуття основних засобів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі,

невідповідності критеріям визнанням активом;

- сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків основних засобів;
- сума нарахованої амортизації;
- сума збільшення зносу основних засобів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

Розділ ІІ. Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів.(За кредитом рахунків 14,15,18,35). Відображається :

- введення в дію основних засобів;
- вибуття капітальних інвестицій внаслідок продажу, уцінку, тощо.

Для аналітичного обліку капітальних інвестицій призначена Відомість 4.1., в якій відображаються:

- витрати капітального характеру;
- інвестиції у капітальне будівництво, що виконано підрядним господарським способом;
- витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання та реконструкції і добудови об'єкта основних засобів., що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

4.9 Контрольні запитання



1. Що таке основні засоби та інші матеріальні необоротні активи? Наведіть приклади.
2. За яких умов основні засоби визнаються в Балансі підприємства?
3. На які класифікаційні групи поділяють необоротні активи з метою бухгалтерського обліку?
4. Що таке первісна вартість необоротних активів? Із чого вона складається?
5. Як визначається первісна вартість необоротних активів, придбаних шляхом обміну на інші активи?
6. Як визначається первісна вартість безоплатно отриманих необоротних активів?
7. На яких рахунках відображається процес надходження необоротних активів?
8. Як слід відображати в обліку витрати, пов'язані з експлуатацією, ремонтом, удосконаленням (поліпшенням) необоротних активів?
9. Що таке амортизація необоротних активів? З якою метою її нараховують?
10. Що є об'єктом амортизації необоротних активів?
11. Як визначається строк корисного використання необоротних активів?
12. Які методи застосовуються для нарахування амортизації необоротних активів? Поясніть їх сутність.
13. У яких випадках слід переглядати метод амортизації та строк корисного використання активу?

14.Як відображається в обліку сума нарахованої амортизації?

15. З якою метою здійснюють переоцінку необоротних активів? Яким чином визначається їх переоцінена вартість?

16. Як слід відображати в бухгалтерському обліку результати переоцінки необоротних активів?

17. Що означає зменшення корисності необоротних активів? Чому і як її відображають у бухгалтерському обліку?

18. У чому відмінність між фінансовою та операційною орендою?

19. Як відображаються операції з фінансової оренди в обліку орендаря?

20. Як відображаються операції з фінансової оренди в обліку орендодавця?

21. Що таке продаж з наступною орендою? Як обліковують такі операції?

22. Як відображають операції з операційної оренди в обліку орендаря та орендодавця?

23. Як відображають у бухгалтерському обліку вибуття необоротних активів?

24. Яку інформацію про необоротні активи слід розкривати у Примітках до фінансових звітів?

25. Що включає в себе процес планування інвентаризації? Яка методика проведення інвентаризації основних засобів?

26. Хто проводить інвентаризацію основних засобів?

27. Як документуються результати інвентаризації основних засобів? Як обліковуються результати інвентаризації?

28. Як розраховується розмір збитків від розкрадання основних засобів?

29. Яка інформація про основні засоби розкривається у фінансовій звітності?

4.10 Тести для самоконтролю



1. **Підприємство придбало виробниче обладнання за 300 000 грн (у тому числі ПДВ – 50 000 грн), крім того витратило 4 000 грн на його доставку і 2000грн – на монтаж, перевірку придатності та підготовку до експлуатації. Чому дорівнює первісна вартість цього обладнання?**

А. 256 000 грн;
Б. 250 000 грн;
В. 300 000 грн;
Г. 306 000 грн.

2. 31 грудня 2022 року ВАТ придбало за 640 000 грн обладнання, амортизацію якого нараховувало за прямолінійним методом, виходячи з 8 років строку корисного використання та нульової ліквідаційної вартості. 1 січня 2025 року керівництво ВАТ переглянуло строк корисного використання. Тепер він становить 6 років. Яку суму зносу буде відображено у Балансі ВАТ на 31 січня 2025 року, якщо ліквідаційна вартість обладнання залишилася нульовою, і метод нарахування

амортизації не змінився?

А. 360 000 грн;
Б. 280 000 грн;
В. 120 000 грн;
Г. 160 000 грн.

3. Підприємство «Лідер» обміняло трактор на вантажівку, здійснивши доплату у сумі 10 000 грн. Залишкова вартість трактора 24 000 грн, справедлива вартість – 32 000 грн. Залишкова вартість вантажівки – 30 000 грн, знос – 8000грн. Чому дорівнює первісна вартість вантажівки, отриманої підприємством «Лідер»?

А. 24 000 грн;
Б. 32 000 грн;
В. 42 000 грн;
Г. 44 000 грн.

4. Первісна вартість обладнання на 31 грудня 2024 року становила 20 000 грн, а знос – 14 000 грн. Справедлива вартість обладнання на цю дату становила 24 000 грн. Підприємство прийняло рішення про переоцінку обладнання. Чому дорівнює переоцінена за НП(С)БО 7 сума зносу обладнання на 31 грудня 2024року?

А. 5 600 грн;
Б. 16 800 грн;
В. 24 000 грн;
Г. 8 000 грн.

5. Підприємство отримало у фінансову оренду гараж строком на 5 років. Сума щорічного платежу становить 12 000 грн та сплачується на початку року. Ставка відсотка по довгострокових кредитах банку дорівнює 12% річних. Чому дорівнює балансова вартість гаража на початку строку оренди?

А. 60 000 грн;
Б. 48 448 грн;
В. 14 861 грн;
Г. 67 200 грн.

6. Підприємство придбало основні засоби за 50 000 грн у квітні 2024року, а ввело їх в експлуатацію в червні цього ж року. Строк корисного використання основних засобів – 5 років, а ліквідаційна вартість дорівнює 1 000 грн. Чому дорівнює річна сума амортизації основних засобів, розрахована за кумулятивним методом?

А. 12 800 грн;
Б. 13 333 грн;
В. 13 600 грн;
Г. 14 400 грн.

7. Підприємство придбало устаткування у грудні за 100 000 грн. Строк корисного використання устаткування становить 5 років і воно не має ліквідаційної вартості. Перші два роки амортизація устаткування

нараховувалася за методом прискореного (подвоюваного) зменшення залишкової вартості, а потім підприємство почало нараховувати амортизацію за прямолінійним методом. Чому дорівнює сума зносу устаткування на кінець третього року його експлуатації?

А. 60 000 грн;
Б. 76 000 грн;
В. 78 000 грн;
Г. 84 000 грн.

8. При визначенні первісної вартості основних засобів, що отримані безоплатно застосовується:

А. Залишкова вартість;
Б. Справедлива вартість;
В. Переоцінена вартість;
Г. Ліквідаційна вартість.

9. Суму дооцінки відображають:

А. Рах 43 «Резервний капітал»;
Б. Субрах. 411 «*Дооцінка* (уцінка) основних засобів»;
В. Рах.44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
Г. Субрах. 425 «Інший додатковий капітал».

10. Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних необоротних активів призначений рахунок:

А. Рах. 10 «Основні засоби»; Рах. 12 «Нематеріальні активи»;
Б. Рах.15 «Капітальні інвестиції»;
В. Рах.23 «Виробництво»;
Г. Рах. 91 «Загально виробничі витрати».

11. Нарахування амортизації об'єктів основних засобів виробничого призначення відображається проводкою:

А. Дт 23 «Виробництво» Кт 131 «Знос основних засобів»;
Б. Дт 93 «Витрати на збут» Кт 131 «Знос основних засобів»;
В. Дт 941 «Витрати на дослідження на розробки» Кт 131 «Знос основних засобів»;
Г. Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 131 «Знос основних засобів».

12. Вартість необоротних активів, термін корисного використання яких більше одного року відображається на рахунку:

А. Рах. 10 «Основні засоби»;
Б. Субрах. 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
В. Субрах. 117 «Інші необоротні матеріальні активи»;
Г. Рах. 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

13. Які з перелічених фактичних витрат не включаються до первісної вартості придбаного об'єкта основних засобів?

А. Сума ввезеного мита;
Б. Фінансові витрати;

В. Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
Г. Державне мито.

14. Балансова вартість основних засобів – це:
А. Первісна вартість;
Б. Залишкова вартість;
В. Переоцінена вартість;
Г. Справедлива вартість.

Варіанти розв'язання тестів

1. У підприємства відображено дооцінку основних засобів за звітний період у сумі 5 000 грн. Якщо наступна переоцінка основних засобів зменшила їхню балансову вартість на 6 000 грн, то власний капітал підприємства на дату балансу:
А. Зменшиться на 6 000 грн;
Б. Зменшиться на 5 000 грн;
В. Зменшиться на 1 000 грн.

Відповідь: **Б – Зменшиться на 5 000 грн. Відбулася уцінка основних засобів, витрати (6 000 грн), пов'язані з уцінкою повинні бути списані за рахунок попередніх дооцінок, (5 000 грн). Сума уцінки більше суми попередньої дооцінки, а тому лише 5 000 списуються за рахунок попередньої дооцінки. Дооцінка відображається в складі власного капіталу, а тому він і зменшиться.**

2. ВАТ придбало обладнання ціною 125 000 грн, сплатило витрати на його доставку 2 000 грн, витратило 1 000 грн на монтаж, перевірку придатності та підготовку до експлуатації. Яку суму визнає ВАТ в обліку як собівартість цього обладнання?
А. 128 000 грн;
Б. 125 000 грн;
В. 127 000 грн.

Відповідь: **А – усі перераховані витрати відносяться до собівартості основних засобів, тому ВАТ визнає в обліку 128 000 грн як собівартість обладнання, що надійшло.**

3. Підприємство проводить переоцінку об'єктів основних засобів. В обліку операція відображено проводкою: Дебет 10 Кредит 411, поясніть зміст господарської операції:
А. Відображена сума дооцінки залишкової вартості;
Б. Відображена до оцінка суми зносу об'єкта основних засобів;
В. Відображена сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів;
Г. Відображена сума до оцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів у розмірі, який перевищує раніше проведені уцінки над до оцінками.

Відповідь: **А – Відображена сума до оцінки залишкової вартості.**

4. На дату переоцінки об'єкта основних засобів його справедлива вартість становила 40 000 грн, балансова вартість до переоцінки – 43 000 грн. Як вплине переоцінка об'єкта на додатковий капітал, якщо кредитове сальдо рахунку 411 на дату переоцінки до відображення переоцінки дорівнювало 5 000 грн?

А. Зменшить на 3 000 грн;

Б. Зменшить на 5 000 грн;

В. Збільшить на 3 000 грн;

Г. Ніяк не вплине, бо уцінка основних засобів повинна відображатися як витрати поточного періоду.

Відповідь: **А – зменшить на 3 000 грн. Сума уцінки основних засобів повинна бути списана за рахунок попередньої дооцінки, тому додатковий капітал зменшиться на 3 000 грн.**

4.11 Практичні приклади

Приклад 1.

Фірма придбала офісні меблі вартістю 48 000 грн (у т.ч. ПДВ). Крім того, були сплачені витрати з доставки меблів у сумі 1 400 грн (у т.ч. ПДВ) і витрати на складання та встановлення меблів у сумі 450 грн. Необхідно визначити первісну вартість придбаних офісних меблів і відобразити у бухгалтерському обліку.

Рішення.

Визначення первісної вартості та відображення в обліку наведено у таблиці 4.33.

Таблиця 4.33 – Визначення первісної вартості та відображення в обліку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума грн
1	2	3	4	5
1.	Отримано меблі за договором постачання	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	40 000
2.	Відображено суму ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками	8 000
3.	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	8000,00

Продовження таблиці 4.33

1	2	3	4	5
4.	Проведено оплату за договором постачання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	31 «Рахунки в банках»	48 000
5.	Відображено витрати на транспортування меблів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1 200
6.	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200
7.	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	200,00
8.	Відображено витрати зі складання та встановлення меблів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням»	450,00
9.	Проведено оплату транспортних послуг	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	31 «Рахунки в банках»	1 200,00
10.	Зарахування меблів до об’єктів основних засобів	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	41 650

Рахунок 15 «Придбання(виготовлення) основних засобів»

Дебет	Кредит
1) 40 000 4) 1 200 6) 450	8) 41 650
Обороти: 41 650	Обороти: 41 650

Приклад 2.

Будівництво об’єкта основних засобів відбувається підрядним способом. Вартість проектних та будівельно-монтажних робіт становить 240 000 грн, в т.ч. ПДВ – 4 000 грн. Об’єкт введено в експлуатацію. Необхідно відобразити у бухгалтерському обліку будівництво об’єкта основних засобів.

Рішення.

Відображення в обліку будівництво об’єкта основних засобів наведено у таблиці 4.34.

Таблиця 4.34 – Відображення в обліку будівництво об’єкта основних засобів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Перераховані грошові кошти за проекті роботи	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	240 000

Продовження таблиці 4.34

1	2	3	4	5
2	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит за передоплатами»	40 000
3.	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	40000,00
4.	Відображено витрати на проекті роботи	151 «Капітальне будівництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	200 000
5.	Відображено ПДВ	6441 «Податковий кредит за передоплатами»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	40 000
6.	Об’єкт ОЗ введено в експлуатацію	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	200 000
7	Залік заборгованості	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	240 000

Приклад 3.

Підприємство придбало об’єкт основних засобів. Сплачено аванс у сумі 48 000 грн, у т.ч. ПДВ – 8 000 грн. Необхідно відобразити отримання об’єкта основних засобів у бухгалтерському обліку.

Рішення.

Відображення в обліку придбання об’єкта основних засобів наведено у таблиці 4.35.

Таблиця 4.35 – Відображення в обліку придбання об’єкта основних засобів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Сплачено аванс	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	48 000
2.	Отримано об’єкт основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	40 000
3.	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	685 «Розрахунки з іншими кредиторам»	8 000
4.	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	8000
5.	Відображається взаємозалік заборгованостей	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	48 000
6.	Об’єкт основних засобів введений в експлуатацію	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	40 000

Приклад 4.

Підзвітній особі виданий аванс на придбання об'єкта основних засобів у розмірі 90 000 грн. Витрати на відрядження та транспортування об'єкта основних засобів склали 24 000 грн без ПДВ. Об'єкт основних засобів придбали за 48 000 грн, у тому числі ПДВ – 8 000 грн. Необхідно визначити первісну вартість об'єкта основних засобів і відобразити у бухгалтерському обліку господарські операції.

Рішення.

Облік видачі авансу підзвітній особі на придбання об'єкта основних засобів наведено у таблиці 4.36.

Таблиця 4.36 – Облік видачі авансу підзвітній особі на придбання об'єкта основних засобів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Видано аванс підзвітній особі	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Готівка в національній валюті»	90 000
2	Прийнято авансовий звіт на придбання об'єкта основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	40 000
3	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	8 000
4.	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	8000
5	Відображені витрати на відрядження, транспортування об'єкта ОЗ	15 «Капітальні інвестиції»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	24 000
5	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	4 800
6	Реєстрація ПН в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	4 800
7	Повернуто у касу залишок невикористаного авансу	301 «Готівка в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	13 200
8	Об'єкт основних засобів введений в експлуатацію	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	64 000

Приклад 5.

Підприємство безоплатно отримало від іншого підприємства устаткування. Справедлива вартість – 78 000 грн, витрати на доставку, монтаж, наладку склали – 7 200 грн, в тому числі ПДВ – 1 200 грн, амортизована вартість 84 000 грн.

Термін корисного використання 5 років. Метод амортизації прямолінійний

– місячна сума амортизації 1 400 грн (84 000 грн ÷ 60 міс.).

Після введення в експлуатацію устаткування використовувалося 12 місяців протягом якого була нарахована амортизація 16 800 грн (84 000 грн ÷ 60 міс. × 12 міс.), яка була списана на загальновиробничі витрати.

Через 12 місяців устаткування було продано за 74 400 грн, в тому числі ПДВ 12 400 грн. Відобразити в обліку операції по безоплатному отриманню, використанню та продажу устаткування.

Рішення.

Відображення в обліку операцій по безоплатному отриманню, використанню та продажу устаткування наведено у таблиці 4.37.

Таблиця 4.37 – Відображення в обліку операцій по безоплатному отриманню, використанню та продажу устаткування:

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Оприбутковано безоплатне отримання устаткування	1042	424	78 000
Сплачені послуги, з отримання, монтажу, наладки	371	311	7 200
Відображено податковий кредит по ПДВ	6442	644	1 200
Підписаний акт надання послуг отримання, монтажу, наладки устаткування	152	685	6 000
Списані розрахунки по податковому кредиту по ПДВ	6442	685	1 200
Проведено взаємозалік заборгованостей	685	371	7 200
Включено до первісної вартості устаткування витрати на отримання, монтаж, наладку устаткування	1042	152	6 000
Відображено введення в експлуатацію устаткування	1041	1042	84 000
Нарахована амортизація (запис кожного місяця) (84 000 грн ÷ 60 міс. × 12 міс.)	91	131	16 800
Зменшено додатковий капітал та визнано дохід пропорційно сумі амортизації вартості безоплатно отриманого устаткування (кожного місяця одночасно з нарахуванням амортизації) (78 000 грн ÷ 60 міс. × 12 міс.)	424	745	15 600
Переведено устаткування до складу оборотних активів, призначених для продажу	286 131	1041 1041	67 200 16 800
Визнано дохід від продажу устаткування	377	712	74 400
Нараховані податкові зобов’язання по ПДВ	712	641	12 400
Списана собівартість устаткування	976	286	67 200
Зменшено додатковий капітал та визнано дохід в розмірі залишку суми, відображеної в складі додаткового капіталу	424	745	62 400
Отримана оплата від покупця	311	377	74 400

Приклад 6.

Підприємство «Альфа» отримало від підприємства «Бета» у вигляді внеску до статутного капіталу станок. Первісна вартість станка складає 400 000 грн. Знос станка, відображений в обліку підприємства «Бета» складає 200 000 грн. Справедлива вартість станка, погоджена засновниками, складає 150 000 грн. Витрати на монтаж станка складають 600 грн, у тому числі ПДВ. Відобразити в обліку внесення об’єкта ОЗ до статутного капіталу.

Рішення.

Відображення в обліку внесення об’єкта ОЗ до статутного капіталу наведено у таблиці 4.38.

Таблиця 4.38 – Відображення в обліку внесення об’єкта ОЗ до статутного капіталу

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Сформовано статутний капітал підприємства «Альфа»	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»	150 000
2.	Відображено отримання станка в якості внеску в статутний капітал по справедливій вартості	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»	150 000
3.	Відображені витрати на монтаж станка	15 «Капітальні інвестиції»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	500
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	100
5.	Станок введено в експлуатацію	104 «Машини та обладнання»	15 «Капітальні інвестиції»	150 500

Таким чином, підприємство «Бета» є інвестором, а підприємство «Альфа» – емітентом з корпоративними правами, які складають 150 000 грн.

Приклад 7.

Первісна вартість об’єкта, який підлягає обміну – 3 500 грн. Сума нарахованого зносу – 1 200 грн., залишкова вартість переданого об’єкта дорівнює справедливій вартості, та складає 2 300 грн. Покупець і продавець не є платниками ПДВ. Відобразити в обліку операції з обміну подібними активами.

Рішення.

Відображення в обліку операцій з обміну подібними активами наведено у таблиці 4.39.

Таблиця 4.39 – Відображення в обліку операцій з обміну подібними активами

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Списано знос об’єкта	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	1 200
2.	Списана залишкова вартість об’єкта	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	103 «Будинки та споруди»	2 300
3.	Отримано об’єкт основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2 300

Продовження таблиці 4.39

1	2	3	4	5
4.	Отриманий об’єкт введено в експлуатацію	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	2 300
5.	Проведено взаєморозрахунок заборгованості	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 300

Приклад 8.

Первісна вартість об’єкта основних засобів, що підлягає обміну – 3 500 грн, сума нарахованого зносу – 1 200 грн, залишкова вартість об’єкта ОЗ – 2 300 грн, справедлива вартість об’єкта – 2 000 грн.

Необхідно відобразити в бухгалтерському обліку господарські операції з обміну подібними об’єктами основних засобів.

Рішення.

Відображення в обліку операцій з обміну подібними об’єктами наведено у таблиці 4.50.

Таблиця 4.50 – Відображення в обліку операцій з обміну подібними об’єктами

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Списано знос об’єкта	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	1 200
2.	Списана частина залишкової вартості об’єкта та відображена його реалізація по договірній вартості (справедлива)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	2 000
3.	Нарахована сума податкових зобов’язань з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	6432 «Податкові зобов'язання відкладені»	400
4.	Списана сума перебільшення залишкової вартості над договірною (справедливою) вартістю об’єкта	976 «Списання необоротних активів»	103 «Будинки та споруди»	300
5.	Отримано об’єкт основних засобів	151 «Капітальне будівництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2 000
6.	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	400
7.	Проведено взаєморозрахунок заборгованості	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 400
8.	Отриманий об’єкт введено в експлуатацію	103 «Будинки та споруди»	15 «Капітальне будівництво»	2 000

Продовження таблиці 4.50

1	2	3	4	5
9.	Розрахунки за податками	641 «Розрахунки за податками» 6432«Податкові зобов'язання відкладені»	6442 «Податковий кредит непідтверджений» 641 «Розрахунки за податками»	400 400

Приклад 9.

Підприємство придбало комп'ютери в обмін на автомобіль (первісна вартість 30 000 грн, знос 2 500 грн), справедлива вартість якого на момент обміну становила 36 000 грн. Крім того, підприємство перерахувало постачальнику комп'ютерів 5 200 грн. Розрахуйте первісну вартість придбаних комп'ютерів та визначте фінансовий результат цієї операції.

Рішення.

Первісна вартість придбаних комп'ютерів дорівнює:

36 000 + 5 200 = 41 200 грн.

Результатом цієї операції є прибуток у сумі:

36 000 – (30 000 – 2 500) = 8 500 грн.

Приклад 10.

Підприємство «Альфа» передає підприємству «Бета» об'єкт основних засобів:

Ціна реалізації – 50 000 грн.

Первісна вартість – 47 000 грн.

Балансова (залишкова) вартість – 42 000 грн.

Знос – 5 000 грн.

Підприємство «Бета» передає підприємству «Альфа» об'єкт основних засобів:

Ціна реалізації – 50 000 грн.

Первісна вартість – 47 000 грн.

Балансова (залишкова) вартість – 39 000 грн.

Знос – 8 000 грн.

Об'єкти неподібні. Відобразити в обліку господарських операцій підприємства «Альфа».

Рішення.

Облік у підприємства «Альфа» наведено у таблиці 4.51.

Таблиця 4.51 – Облік у підприємства «Альфа»

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Передано об'єкт по договору обміну підприємству «Бета»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	60 000
2.	Нараховані податкові	712 «Дохід від	6432 «Податкові	10 000

Продовження таблиці 4.50

1	2	3	4	5
	зобов’язання по ПДВ	реалізації інших оборотних активів»	зобов'язання відкладені»	
3.	Об’єкт списано на витрати діяльності по балансовій вартості	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»	42 000
4.	Сума зносу переданого об’єкта списується з балансу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	5 000
5.	Дохід від передачі об’єкта визнано доходом звітного періоду	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	793 «Результат іншої діяльності»	50 000
6.	Собівартість переданого об’єкта списано на зменшення доходів звітного періоду	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	42 000
7.	Відображено прибуток від передачі об’єкта	793 «Результат іншої діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	8 000
8.	Отримано об’єкт основних засобів від підприємства «Бета»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	50 000
9.	Нарахований податковий кредит по ПДВ	6442 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	10 000
10.	Розрахунку за податками і платежами	641 «Розрахунки за податками 6432 «Податкові зобов'язання відкладені»	6442 «Податковий кредит непідтверджений» 641 «Розрахунки за податками»	10 000 10 000
11.	Взаємозалік заборгованості Введено в експлуатацію отриманий об’єкт основних засобів	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 10 «Основні засоби»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами» 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	60 000 50 000

Приклад 11.

Станом на 31.12. 2024 р. первісна вартість об’єкта «С» складала 100 000 грн, накопичений знос 40 000 грн. Об’єкт «С» придбаний 02.01.2020р. Підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації, ліквідаційної вартості немає. Термін корисного використання 5 років. Підприємство прийняло рішення обліковувати основні засоби за переоціненою вартістю.

Справедлива вартість об’єкта «С» на 31.12.2020 р. – 72 000 грн.
31.12.2021 р. – 30 000 грн.
31.12.2022 р. – 24 000 грн.

Станом на 31.12.2024 р. необхідно зробити розрахунки:

Залишкова вартість: 100 000 – 40 000 = 60 000 грн.

Індекс переоцінки = справедлива : залишкова = 72 000 ÷ 60 000 = 1,2

Переоцінена первісна вартість :

первісна × індекс переоцінки = 100 000 × 1,2 = 120 000 грн.

Сума дооцінки первісної вартості = 120 000 – 100 000 = 20 000 грн.

Переоцінена сума накопиченого зносу: 40 000 × 1,2 = 48 000 грн.

Сума дооцінки накопиченого зносу: 48 000 – 40 000 = 8 000 грн.

Сума дооцінки залишкової вартості: 72 000 – 60 000 = 12 000 грн.

Розрахувати та відобразити в обліку результатів переоцінки.

Рішення.

Розрахунок сум переоцінки на 31.12.2023 р. наведено у таблиці 4.52.

Таблиця 4.52 – Розрахунок сум переоцінки на 31.12.2023 р.

Показник	Об'єкт до переоцінки, грн	Справедлива вартість, грн	Індекс переоцінки	Об'єкт після переоцінки, грн
Первісна вартість	100 000			120 000
Накопичений знос	40 000			48 000
Залишкова вартість	60 000	72 000	1,2	72 000

Відображення в обліку результатів переоцінки:

Дебет 10 «Основні засоби» – 20 000

Кредит 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів») – 12 000

Кредит 131 «Знос основних засобів» – 8 000

Станом на 31.12.2023 р. необхідно зробити розрахунки:

Залишкова вартість = 72 000 – суму амортизаційних відрахувань за 2001 рік = 72 000 – (72 000 ÷ 3) = 48 000 грн.

Індекс переоцінки: справедлива ÷ залишкова = 30 000 ÷ 48 000 = 0,625

Переоцінена первісна вартість:

Первісна вартість × індекс переоцінки = 120 000 × 0,625 = 75 000 грн.

Сума накопиченого зносу станом на 31.12.2023 р.:

Залишкова вартість ÷ Кількість років, що залишилися до кінця експлуатації = 72 000 ÷ 3 = 24 000 грн.

Сума накопиченого зносу = 48 000 + 24 000 = 72 000

Переоцінена сума накопиченого зносу = 72 000 × 0,625 = 45 000 грн.

Сума уцінки накопиченого зносу = 45 000 – 72 000 = –27 000 грн.

Сума уцінки залишкової вартості = 30 000 – 48 000 = –18 000 грн.

Розрахунок сум переоцінки на 31.12.2023 р. наведено у таблиці 4.53.

Таблиця 4.53 – Розрахунок сум переоцінки на 31.12.2023 р.

Показник	Об'єкт до переоцінки, грн	Справедлива вартість, грн	Індекс переоцінки	Об'єкт після переоцінки, грн
Первісна вартість	120 000			75 000
Накопичений знос	72 000			45 000
Залишкова вартість	48 000	30 000	0,625	30 000

Відображення в обліку результатів переоцінки:

Дебет 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» 12 000

Дебет 131 «Знос основних засобів» 27 000

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» 6 000
Кредит 10 «Основні засоби» 45 000
Станом на 31.12.2024 р. необхідно зробити розрахунки:
Індекс переоцінки = справедлива : залишкова = 24 000 : 15 000 = 1,6
Переоцінена первісна вартість :
первісна вартість × індекс переоцінки = 75 000 × 1,6 = 120 000 грн.
Накопичений знос: 45 000 + (30 000 : 2) = 60 000 грн.
Переоцінена сума накопиченого зносу: 60 000 × 1,6 = 96 000 грн.
Сума дооцінки накопиченого зносу: 96 000 – 60 000 = 36 000 грн.
Сума дооцінки залишкової вартості: 24 000 – 15 000 = 9 000 грн.
Розрахунок сум переоцінки на 31.12.2024 р. наведено у таблиці 4.54.
Таблиця 4.54 – Розрахунок сум переоцінки на 31.12.2024 р.

Показник	Об'єкт до переоцінки, грн	Справедлива вартість, грн	Індекс переоцінки	Об'єкт після переоцінки, грн
Первісна вартість	75 000			120 000
Накопичений знос	60 000			96 000
Залишкова вартість	15 000	24 000	1,6	24 000

Відображення в обліку результатів переоцінки:
Дебет 10 «Основні засоби» **45 000**
Кредит 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» **3 000**
Кредит 131 «Знос основних засобів» **36 000**
Кредит 746 «Інші доходи» **6 000**

Приклад 12.

Підприємство придбало виробниче устаткування, первісна вартість 330 000 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва 1 600 000 одиниць. Ліквідаційна вартість устаткування за попередньою оцінкою 10 000 грн. Термін корисного використання складає 4 роки.

Амортизаційні відрахування за рік = (330 000 – 10 000) ÷ 4 = 80 000 грн.

Місячна сума амортизації прямолінійним методом = 80 000 ÷ 12 = 6 667 грн.

Виробнича ставка амортизації = (330 000 – 10 000) ÷ 1 600 000= 0,2 грн./од. Нарахувати амортизацію виробничим методом.

Рішення.

Виробничий метод нарахування амортизації наведено у таблиці 4.55.
Таблиця 4.55 – Виробничий метод нарахування амортизації

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
	1 600 000			330 000
1.	320 000	320 000 × 0,2 = 64 000	64 000	266 000
2.	400 000	400 000 × 0,2 = 80 000	144 000	186 000
3.	350 000	350 000 × 0,2 = 70 000	214 000	116 000
4.	280 000	280 000 × 0,2 = 56 000	270 000	60 000
5.	250 000	250 000 × 0,2 = 50 000	320 000	10 000

Річна норма амортизації = 1 – 10 000 ÷ 333 000 × 100% = 58,28 %

Метод зменшення залишкової вартості наведено у таблиці 4.56.

Таблиця 4.56 – Метод зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
	На початок експлуатації			330 000
1.	330 000 × 58,28 %	192 324	192 324	137 676
2.	137 676 × 58,28 %	80 238	272 562	57 438
3.	57 438 × 58,28 %	33 475	306 037	23 963
4.	На кінець експлуатації	13 963	320 000	10 000

Сума амортизаційних відрахувань за останній рік експлуатації об'єкта визначається як різниця між залишковою вартістю об'єкта на початок останнього року експлуатації та його ліквідаційною вартістю:

23 963 – 10 000 = 13 963

Для устаткування : 100 % ÷ 4 роки = 25 %

Метод прискореного зменшення залишкової вартості наведено у таблиці 4.57.

Таблиця 4.57 – Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
	На початок експлуатації	-	-	330 000
1.	330 000 х 25 % х 2	165 000	165 000	165 000
2.	165 000 х 25 % х 2	82 500	247 500	82 500
3.	82 500 х 25 % х 2	41 250	288 750	41 250
	На кінець експлуатації	41 250	330 000	-

Термін корисного використання устаткування 4 роки. Сума років дорівнює 10 (4 + 3 + 2 + 1 = 10).

Кумулятивний метод наведено у таблиці 4.58.

Таблиця 4.58 – Кумулятивний метод

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				330 000
1.	4/10 × 320 000	128 000	128 000	202 000
2.	3/10 × 320 000	96 000	224 000	106 000
3.	2/10 × 320 000	64 000	288 000	42 000
4.	1/10 × 320 000	32 000	320 000	10 000

Приклад 13.

Підприємство отримало об'єкт основних засобів справедливою вартістю 3 000 грн. Первісна вартість з урахуванням витрат на транспортування та монтаж склала 3 400 грн. Строк експлуатації об'єкта 5 років. Ліквідаційна вартість не визначена. Метод амортизації – прямолінійний.

Сума амортизації за перший місяць по справедливій вартості з урахуванням витрат на транспортування та монтаж: 3 400 ÷ 5 ÷ 12 = 57 грн.

Сума доходу від безоплатно одержаного об'єкта основних засобів визначається в сумі амортизаційних відрахувань без урахувань витрат на

транспортування та монтаж: 3 000 ÷ 5 ÷ 12 = 50 грн. Відобразити в обліку нарахування амортизації та визнання доходу.

Рішення.

Відображення в обліку нарахування амортизації та визнання доходу наведено у таблиці 4.59.

Таблиця 4.59 – Відображення в обліку нарахування амортизації та визнання доходу

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Нарахована амортизація на безоплатно одержаний об'єкт основних засобів	91 «Загально-виробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	57
2.	Визнано дохід від використання безоплатно одержаного об'єкта основних засобів	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	50

Приклад 14.

Первісна вартість придбаного у грудні 2019 р. верстата становить 80 000 грн, термін корисної експлуатації – 5 років. Очікується, що ліквідаційна вартість верстата становитиме 5 000 грн.

Необхідно розрахувати щорічну суму амортизації методом зменшення залишкової вартості, відобразити в обліку господарські операції з придбання верстата та нарахування амортизації за перший квартал (помісячно), визначити суму амортизації за п'ять років експлуатації верстата.

Рішення.

Для визначення місячної суми амортизації верстата необхідно визначити:

Річна норма амортизації = $1-\sqrt[5]{\frac{5000}{80000}} = 0.4256508$

Річна сума амортизації за перший рік = 80000 х 0,4256508 = 34052,06 грн.

Для визначення місячної суми амортизації необхідно річну суму амортизації поділити на дванадцять місяців:

Місячна сума амортизації = 34052,06 ÷ 12 = 2837,67 грн.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку наведено у таблиці 4.60.

Таблиця 4.60 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Отримано верстат та відображені капітальні інвестиції	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	80 000
2.	Відображено податковий кредит	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	16000

Продовження таблиці 4.60

1	2	3	4	5
3.	Зараховано суму ПК (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	16000
4.	Введено в експлуатацію верстат	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	80000
5.	Перераховано за верстат постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	96000
6.	Нарахована амортизація за січень	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	2837,67
7.	Нарахована амортизація за лютий	23»Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	2837,67
8.	Нарахована амортизація за березень	23»Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	2837,67

Нарахування амортизації за п’ять років експлуатації верстата наведено у таблиці 4.61.

Таблиця 4.61 – Нарахування амортизації за п’ять років експлуатації верстата

Роки	Залишкова вартість на початок року	Річна норма амортизації, коефіцієнт	Сума нарахованої амортизації за рік	Залишкова вартість на кінець року
Перший	80000	0,4256508	34052,06	45947,94
Другий	45947,94	0,4256508	19557,78	26390,16
Третій	26390,16	0,4256508	11232,99	15157,17

Приклад 15.

Підприємство за звітний період нарахувало амортизацію об’єкта основних засобів, який використовується відділом збуту у сумі – 500 000 грн, придбало устаткування вартістю 7 200 грн, у тому числі ПДВ – 1 200 грн. Відобразити у бухгалтерському обліку господарські операції.

Рішення.

Відображення у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 4.62.

Таблиця 4.62 – Відображення у бухгалтерському обліку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Нарахована амортизація на об’єкт основних засобів	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	500 000
2	Відображення нарахованої амортизації на позабалансовому рахунку	09 «Амортизаційні відрахування»	-	500 000
3	Отримано устаткування	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6 000

Продовження таблиці 4.62

1	2	3	4	5
4	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1 200
5	Відображення придбання устаткування на позабалансовому рахунку	-	09 «Амортизаційні відрахування»	100 000

Приклад 16.

Первісна вартість об'єкта основних засобів 20 000 грн. Ліквідаційна вартість 2 000 грн. Період експлуатації – 4 роки. Метод нарахування амортизації – прямолінійний. Після першого року експлуатації було вирішено, що підприємству більш вигідним є метод зменшення залишкової вартості у зв'язку з модернізацією об’єкта основних засобів для збільшення надходження економічних вигод. Коефіцієнт збільшення норми амортизації прийнято – 1,5. Ліквідаційна вартість не змінилась.

Необхідно визначити річну суму амортизації за весь період експлуатації.

Рішення.

Норма амортизації при прямолінійному методу нарахування амортизації: 100 % ÷ 4 = 25 %

Норма амортизації при використанні методу зменшення залишкової вартості: 25 % × 1,5 = 37,5 %

Розрахунок амортизації наведено у таблиці 4.63.

Таблиця 4.63 – Розрахунок амортизації

Рік	Первісна вартість	Розрахунок річної суми амортизації	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	20 000	(20 000 – 2 000) × 0,25	4 500	4 500	15 500
2	20 000	15 500 × 0,375	5 812,50	10 312,50	9 687,50
3	20 000	9 687,5 × 0,375	3 632,81	13 945,31	6 054,69
4	20 000	6 054,69 – 2 000	4 054,69	18 000	2 000

4.12. Вправи для самостійного виконання

Вправа 1.

4 січня 2025 року підприємство здійснило обмін старого автобуса на новий з доплатою грошима в сумі 31 200 грн.

Нижче наведені дані про старий та новий автобуси:

Старий автобус:

первісна вартість .....32 000 грн;

знос .....24 000 грн;

справедлива вартість..... 6 800 грн.

Новий автобус:

прейскурантна ціна .....36 000 грн.

Необхідно: скласти бухгалтерські записи для відображення обміну автобусів.

Вправа 2.

У грудні 2024 року підприємство придбало споруду за 30 000 грн. Споруда не має ліквідаційної вартості, а очікуваний строк її експлуатації становить 20 років.

Амортизація споруди нараховується за прямолінійним методом. Через 10 років був здійснений капітальний ремонт споруди, вартість якого становила 9 000 грн. У результаті очікується, що строк експлуатації споруди збільшиться на 2 роки.

Необхідно:

* визначити річну суму амортизації споруди після капітального ремонту.

Вправа 3.

Об’єкт основних засобів має первісну вартість 40 000 грн, а сума його зносу на дату переоцінки становила 10 000 грн.

У результаті переоцінки балансова вартість об’єкта була уцінена до 21 000 грн. Під час наступної переоцінки справедлива вартість об’єкта зросла до 32 000 грн.

На цей момент балансова вартість об’єкта дорівнювала 20 000 грн, а сума зносу – 8 000 грн.

Необхідно:

* скласти відповідні бухгалтерські записи для відображення переоцінок об’єкта основних засобів.

Вправа 4.

31 грудня 2024 року підприємство придбало три машини для цеху № 7, про які є така інформація, що наведено у таблиці 4.64.

Таблиця 4.64 – Вхідні дані

№	Показник	Машина 1	Машина 2	Машина 3
1	Метод амортизації	Прямо-лінійний	Кумулятивний	Прискореного зменшення залишкової вартості
2	Первісна вартість, грн	19 000	50 000	80 000
3	Ліквідаційна вартість, грн	1 000	5 000	8 000
4	Очікуваний строк експлуатації, років	6	5	8
5	Дата вибуття	30.09.2024 р.	31.12.2024 р.	31.12.2024 р.
6	Дохід від продажу, грн	0	29 000	48 000

Машина 1 була повністю знищена внаслідок повені, а машини 2 і 3 були продані, оскільки підприємство вирішило взяти в оренду більш сучасні та продуктивні машини.

Необхідно:

*скласти бухгалтерські записи, пов’язані з придбанням, амортизацією та вибуттям машин.

Вправа 5.

1 січня 2022 року ТОВ «Аксакал» отримало обладнання від фірми «Нельсон» на умовах фінансової оренди.

Термін оренди – 5 років, сума щорічного платежу – 10 000 грн (без ПДВ), а ставка орендного відсотка – 8 % річних.

Строк корисного використання обладнання становить 5 років, а його справедлива вартість дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів.

Орендні платежі сплачуються раз на рік (у кінці року).

Необхідно:

* скласти таблицю, що відображає щорічні платежі за обладнання і відсотки протягом терміну оренди;

* скласти бухгалтерські записи в обліку ТОВ «Аксакал», що пов’язані з орендою обладнання в 2022 році.

Вправа 6.

За результатами інвентаризації виявлено нестачу токарного верстата. Первісна вартість верстата складає 16 000 грн. Сума нарахованого зносу – 880 грн. Справедлива вартість верстата – 18 000 грн. Нестачу віднесено на матеріально відповідальну особу.

Необхідно відобразити у бухгалтерському обліку результати проведеної інвентаризації.

Вправа 7.

Необхідно нарахувати амортизацію об’єкта основних засобів прямолінійним методом, методом зменшення залишкової вартості.

Вихідні дані:

- первісна вартість об’єкта ОС – 64 000 грн.;
- строк корисного використання – 8 років;
- об’єкт ОЗ знаходиться в експлуатації 3 роки;
- ліквідаційна вартість – 9 500 грн.

Вправа 8.

У результаті проведеної інвентаризації виявлено нестачу верстата. Первісна вартість – 60 000 грн. Сума зносу – 20 000 грн. Справедлива вартість верстата – 70 000 грн. Нестачу віднесено на матеріально відповідальну особу. Необхідно відобразити обліку результати інвентаризації.

ТЕМА 5. Облік нематеріальних активів

5.1 Загальні положення НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
5.2 Визнання та оцінка нематеріальних активів
5.3 Синтетичний облік нематеріальних активів
5.4 Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності
5.5 Контрольні питання
5.6 Тести для самоконтролю
5.7 Практичні приклади
5.8 Вправи для самостійного виконання

Мета: дослідити методологічні основи ведення обліку нематеріальних активів та набути практичних навичок.

Основні терміни і поняття: нематеріальні активи, типові форми, первинні документи, синтетичний облік, оцінка.

5.1 Загальні положення НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Умови віднесення об'єктів до групи нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»:

- немонетарність;
- нематеріальність;
- можливість ідентифікації;
- утримання підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Немонетарність та нематеріальність дозволяє визначити відмінності нематеріальних активів від фінансових активів і матеріальних активів.

Ідентифікація нематеріального активу відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» – актив відповідає критерію ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо:

- може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення чи відділення суб'єктом господарювання для продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо (індивідуально) чи разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням;
- виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від

того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань.

Визначення нематеріального активу відповідно НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Методичних рекомендацій обліку нематеріальних активів № 353/0/16-08 від 02.04.2008р., ПКУ наведені у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Визначення нематеріального активу

Відповідно до НП(С)БО 8	**Відповідно до Методичних рекомендацій з обліку нематеріальних активів**	**Відповідно до ПКУ**
- немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.	- немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) або утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або здачі в оренду іншим особам.	- право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами».

Терміни, які використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку мають наступне значення:

Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Накопичена амортизація нематеріальних активів – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

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

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

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

Класифікація нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 наведена на рисунку 5.1.

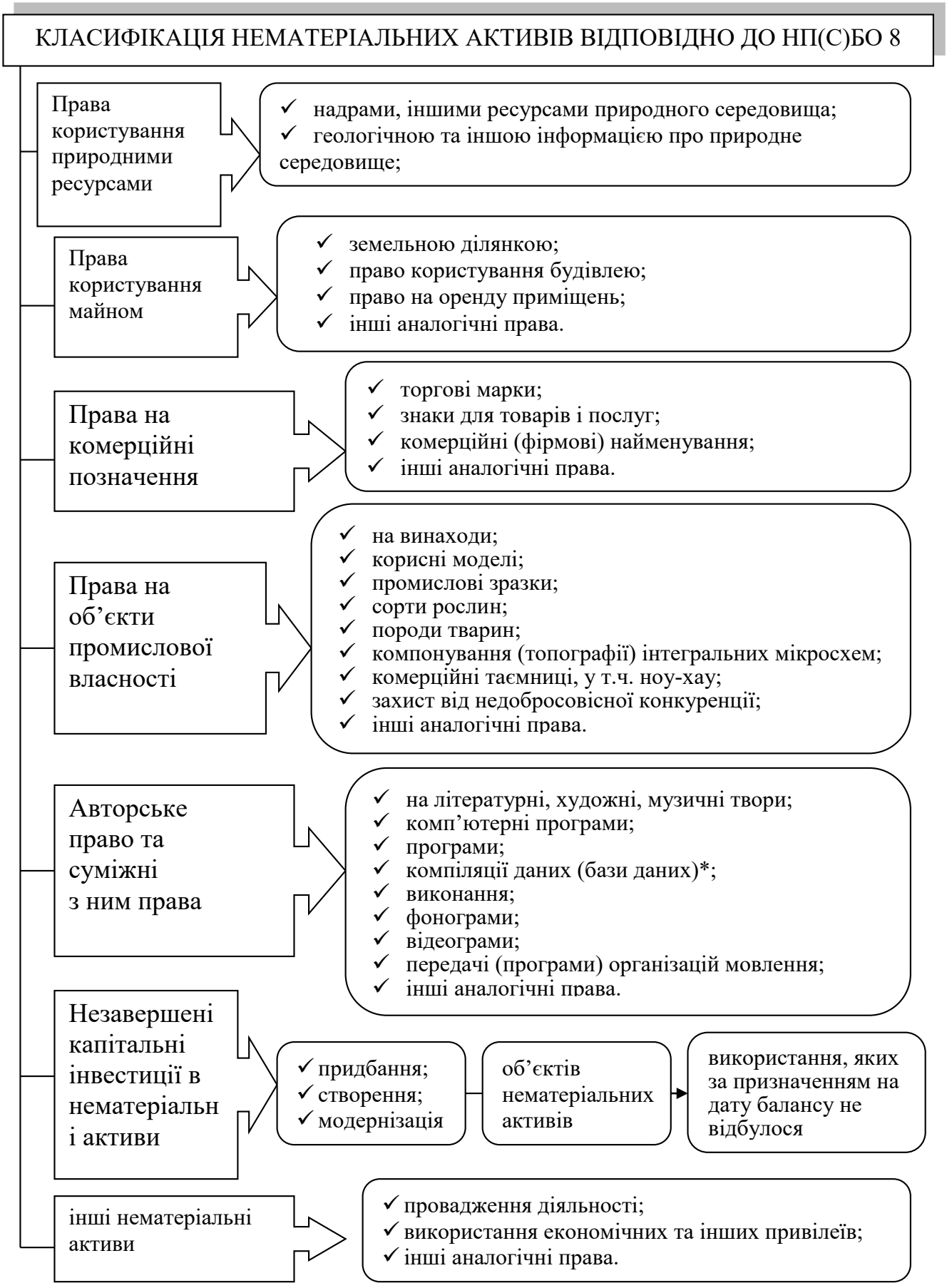


Рисунок 5.1 – Класифікація нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

5.2 Визнання та оцінка нематеріальних активів

Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо:

- існує імовірність одержаних майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати у балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси до 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.

Умови визнання нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», умови ідентифікації нематеріального активу та шляхи надходження нематеріальних активів наведені на рисунках 5.2, 5.3, 5.4.

Під час визнання об'єкта НМА активом (зарахування на баланс), відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство встановлює строк їх корисного використання, враховуючи:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Первісна вартість нематеріальних активів залежить від шляхів надходження нематеріальних активів.



Рисунок 5.2 – Умови визнання нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

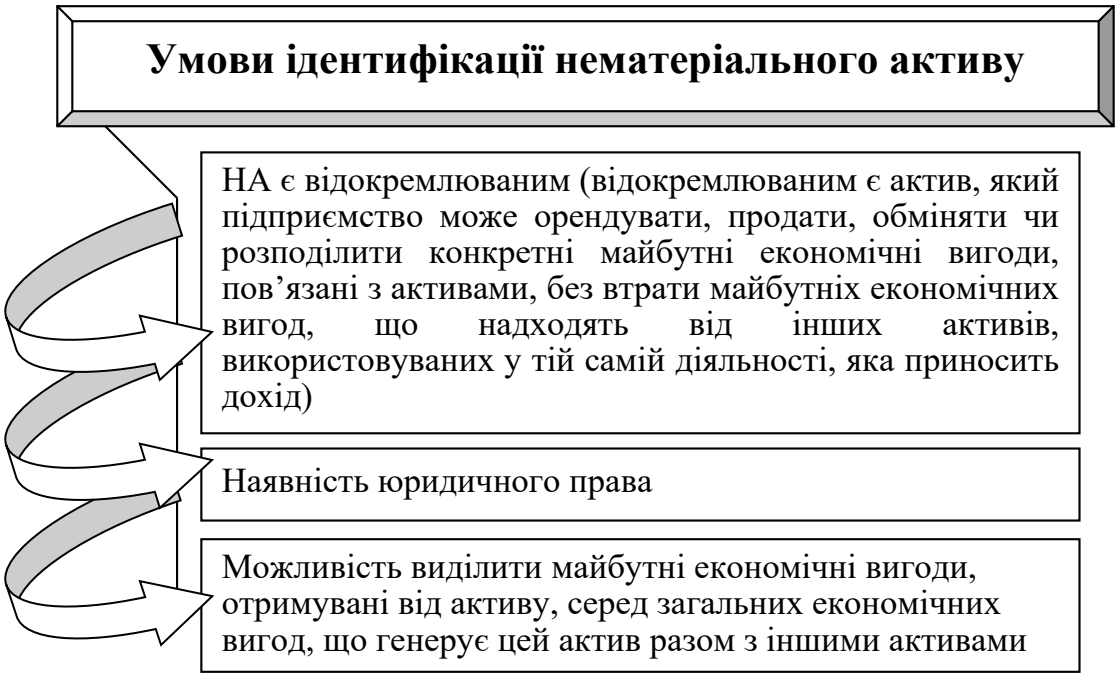


Рисунок 5.3 – Умови ідентифікації нематеріального активу

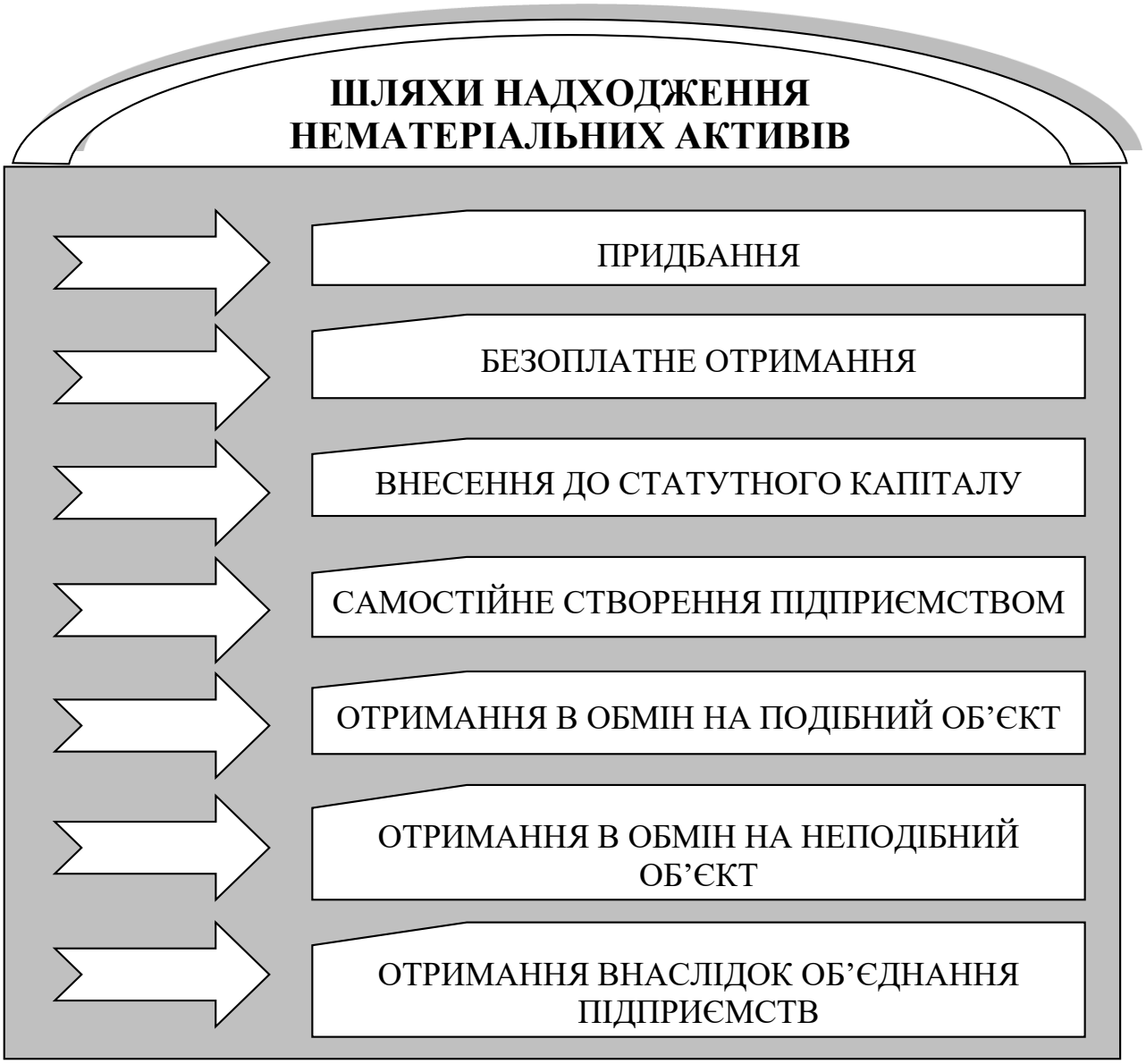


Рисунок 5.4 – Шляхи надходження нематеріальних активів

Шляхи надходження нематеріальних активів (далі – НА) та структура їх первісної вартості наведені у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 – Шляхи надходження НА та структура їх первісної вартості

Нематеріальні активи	Витрати, які входять до первісної вартості
1	2
Придбані п.11 НП(С)БО 8	Ціна (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням НА та доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються у собівартість кваліфікованих активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Продовження таблиці 5.2

1	2
Придбані в обмін на подібний об'єкт п.12 НП(С)БО 8	Первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого НА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю НА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
Придбані в обмін на неподібний об'єкт п.12 НП(С)БО 8	Первісна вартість НА, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
Безоплатно отримані п.13 НП(С)БО 8	Первісною вартістю є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 НП(С)БО 8
Внесені до статутного капіталу п.14 НП(С)БО 8	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 НП(С)БО 8
Отримані внаслідок об'єднання підприємств п.15 НП(С)БО 8	НА оцінюються за їх справедливою вартістю
Створенні підприємством п.17 НП(С)БО 8	Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, 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).

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

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 визначених майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

5.3 Синтетичний облік нематеріальних активів

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться по кожному об'єкту за групами. Групи нематеріальних активів – це групи прав.

Відповідно:

- об'єктом бухгалтерського обліку є не самі об'єкти інтелектуальної власності, а тільки права на них;

- в основі класифікації нематеріальних активів покладено принцип відповідності юридичному праву.

Відповідно до п. 13 МСБО 38 «Нематеріальні активи» юридичне

забезпечення прав не є необхідною умовою, оскільки суб'єкт господарювання може контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.

Наприклад, авторське право. Згідно зі ст. 11 Закону України «Про авторське право і суміжні права» авторське право на твір виникає внаслідок факту його створення; для виникнення і здійснення авторського права не потрібна реєстрація твору або інше спеціальне його оформлення, а також виконання будь-яких інших формальностей.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Характеристика рахунку 12 «Нематеріальні активи» наведена у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3 – Характеристика рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
12	Нематеріальні активи	Призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів
Сальдо початкове – первісна вартість нематеріальних активів на початок звітного періоду		
Дебет		**Кредит**
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		вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів
Сальдо кінцеве – первісна вартість нематеріальних активів на кінець звітного періоду		

Субрахунки до рахунку 12 «Нематеріальні активи» наведено у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4 – Субрахунки до рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунки	
№	**Назва**
121	Права користування природними ресурсами
122	Права користування майном
123	Право на комерційні позначення
124	Права на об'єкти промислової власності
125	Авторські та суміжні з ними права
127	Інші нематеріальні активи

Групи обліку нематеріальних активів наведені у таблиці 5.5.

Таблиця 5.5 – Групи обліку нематеріальних активів

Суб-рахунок	Група обліку	Призначення субрахунку	Приклади НМА
1	2	3	4
121	Права користування природними ресурсами	Ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище
122	Права користування майном	Ведеться облік наявності прав користування майном	Право користування земельною ділянкою, право користування будинком, право на оренду приміщень і ін.
123	Права на комерційні позначання	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 авторських і суміжних з ними прав	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення, тощо
127	Інші нематеріальні активи	Ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство	Права на здійснення діяльності, використання економічних і інших привілеїв і ін.).

Типові бухгалтерські проведення з обліку надходження (придбання) нематеріальних активів наведена у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 – Типові бухгалтерські проведення з обліку надходження (придбання) нематеріальних активів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати підприємства на придбання нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 5.6

1	2	3	4
3	Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
4	Оплачено рахунки постачальників за нематеріальні активи, що надійшли	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
5	Відображено передоплату за нематеріальні активи	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
6	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	6442 «Податковий кредит непідтверджений» 641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6441 «Податковий кредит» 6442 «Податковий кредит непідтверджений»
7	Надійшли нематеріальні активи від постачальника	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8	Відображено розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	6441 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9	Залік заборгованності	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
	Внесений іноземним засновником внесок у статутний капітал у виді нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	46 «Неоплачений капітал»

Типові бухгалтерські проведення з обліку створення нематеріальних активів господарським способом наведена у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7 – Типові бухгалтерські проведення з обліку створення нематеріальних активів господарським способом

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено вартість матеріалів, використаних для створення нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	201 «Сировина і матеріали»
2	Відображено виконані роботи, послуги сторонньою організацією	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 5.7

1	2	3	4
3	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим створенням нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Відображено суму нарахувань на фонд оплати праці працівників, зайнятих створенням нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
5	Відображено первісну вартість створених підприємством нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатно отримані нематеріальні активи наведена у таблиці 5.8.

Таблиця 5.8 – Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатно отримані нематеріальні активи

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено справедливу вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
2	Нарахований знос на безоплатно отримані нематеріальні активи (при одночасному застосуванні рахунків 8-го і 9-го класу)	833 «Амортизація нематеріальних активів» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 941 «Витрати на дослідження і розробки»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 833 «Амортизація нематеріальних активів»
3	Визнаний дохід безоплатно отриманих нематеріальних активів	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
4	Списані на фінансовий результат: • сума нарахованого доходу • сума нарахованого зносу	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» 791 «Результат операційної діяльності»	793 «Результат іншої діяльності» 97 «Інші витрати»

Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатної передачі нематеріальних активів наведена у таблиці 5.9.

Таблиця 5.9 – Типові бухгалтерські проведення з обліку безоплатної передачі нематеріальних активів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано залишкову вартість безоплатно переданих нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
2	Списано суму зносу	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
3	Нараховані податкові зобов’язання з ПДВ на залишкову вартість нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»
4	Списані на фінансовий результат витрати, пов’язані з безоплатною передачею	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»

Типові бухгалтерські проведення з обліку реалізації нематеріальних активів наведена у таблиці 5.10.

Таблиця 5.10 – Типові бухгалтерські проведення з обліку реалізації нематеріальних активів

№	Зміст операції	Кореспондуючі	
		Дебет	Кредит
1	Списано суму накопиченої амортизації НМА	133	12
2	Об’єкт НМА визнано утримуваним для продажу	286	12
3	Передано НМА покупцеві	377	712
4	Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	712	641/ПДВ
5	Списано балансову вартість НМА	943	286
6	Отримано грошові кошти від покупця	311	377
7	Списано доходи на фінансовий результат	712	791
8	Списано витрати на фінансовий результат	791	943

Типові бухгалтерські проведення з обліку ліквідації нематеріальних активів наведена у таблиці 5.11.

Таблиця 5.11 – Типові бухгалтерські проведення з обліку ліквідації нематеріальних активів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано знос ліквідованих нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»

Продовження таблиці 5.11

1	2	3	4
2	Списано залишкову вартість ліквідованих нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»
4	Віднесені на фінансовий результат витрати, понесені в зв'язку з ліквідацією нематеріальних активів	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»

Переоцінка нематеріальних активів

Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує **активний ринок.**

Це означає, що для переоцінки нематеріальних активів справедлива вартість має визначатися на підставі **інформації активного ринку**.

Визначення активного ринку наводиться у МСФЗ 13 «Справедлива вартість». **Активний ринок** – це ринок, де операції з активами або зобов'язаннями відбуваються з достатньою частотою та в обсягах, які забезпечують інформацію про ціни на безперервній основі. Для переважної більшості нематеріальних активів застосування моделі переоцінки є неможливим з огляду на відсутність активного ринку таких активів.

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.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. № 1163.

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:

$$\text{Індекс переоцінки (Іп)} = \text{Справедлива вартість НМА} \div \text{Залишкова вартість НМА} \quad (5.1)$$

Переоцінена вартість НМА	=	**Первісна вартість НМА**	×	**Індекс переоцінки (Іп)**	(5.2)

Переоцінена сума зносу НМА	=	**Накопичена амортизація НМА**	×	**Індекс переоцінки (Іп)**	(5.3)

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 регістрів 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.

У разі наявності 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 останньої дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а якщо при цьому виникає різниця дооцінки, то вона спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності 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 останньої уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а якщо при цьому виникає різниця уцінки, то вона 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 регістрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» наведена на рисунку 5.5.

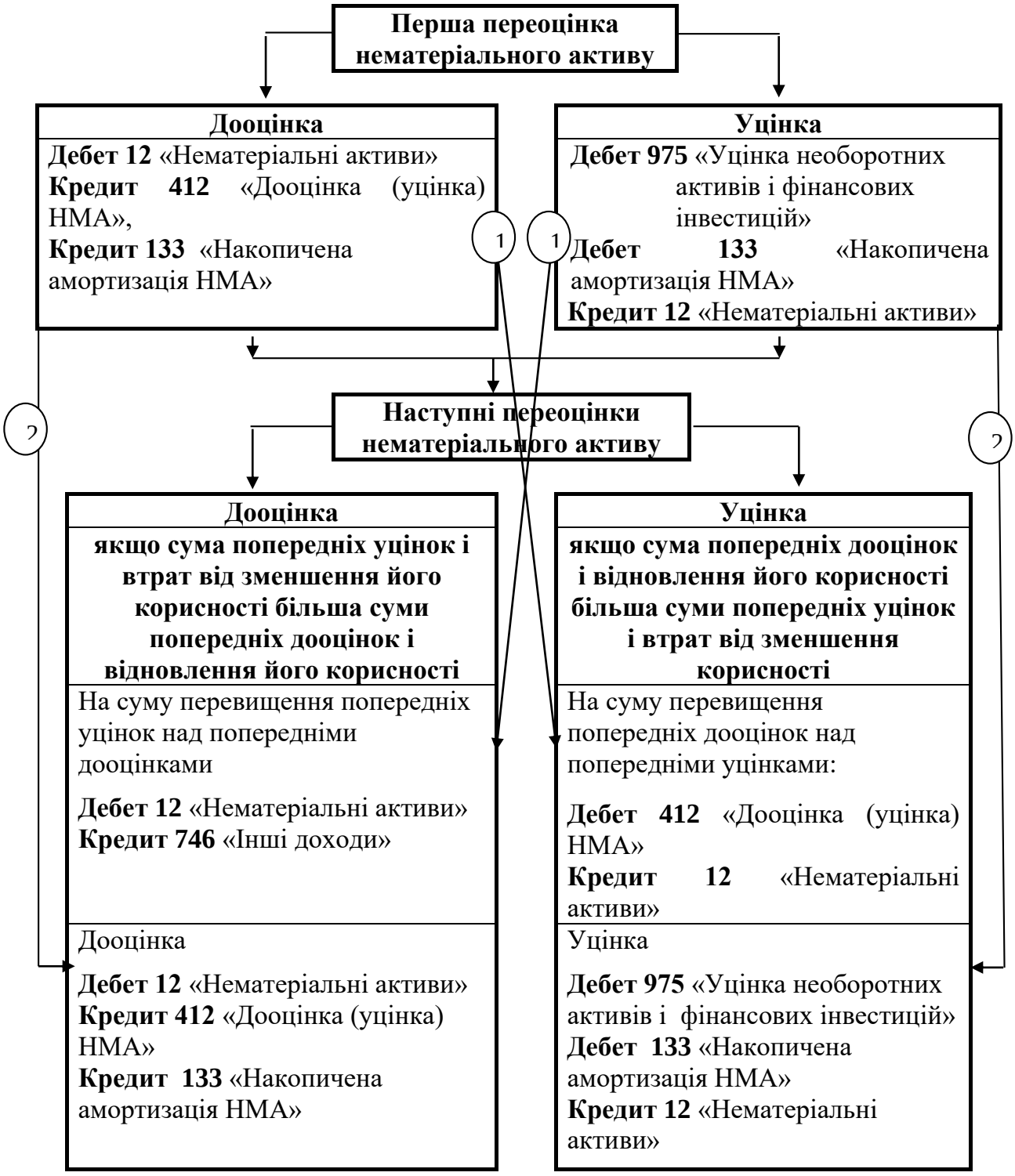


Рисунок 5.5 – Відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Методика проведення переоцінки нематеріальних активів аналогічна методиці проведення переоцінки основних засобів, а саме:

- визначається **індекс переоцінки**, як ділення **справедливої вартості об'єкта НМА** на **залишкову вартість об'єкта НМА**;

- визначається **переоцінена первісна вартість об'єкта НМА**, як добуток **первісної вартості активу** на **індекс переоцінки**;

- визначається **переоцінена накопичена амортизація об'єкта НМА** як добуток **накопиченої амортизації активу** на **індекс переоцінки**.

Переоцінка нематеріальних актив наведена у таблиці 5.12.

Таблиця 5.12 – Переоцінка нематеріальних актив

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Дооцінка нематеріальних активів			
1	Відображена дооцінка первісної вартості нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»
2	Відображена дооцінка накопиченої амортизації нематеріальних активів	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Дооцінка раніше уцінених нематеріальних активів			
3	Включена до складу доходу сума попередньої уцінки залишкової вартості нематеріальних активів, раніше включеної до складу витрат	12 «Нематеріальні активи»	746 «Інші доходи»
4	Відображена дооцінка первісної вартості нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»
5	Відображена дооцінка зносу нематеріальних активів	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Уцінка нематеріальних активів			
6	Відображено суму уцінки накопиченої амортизації нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
7	Відображено суму уцінки балансової (залишкової) вартості нематеріальних активів	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	12 «Нематеріальні активи»
Уцінка раніше дооцінених нематеріальних активів			
8	Відображено суму уцінки зносу нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»

Продовження таблиці 5.12

1	2	3	4
9	Відображено зменшення додаткового капіталу на суму раніше проведеної дооцінки залишкової вартості нематеріальних активів	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»
10	Відображена в складі витрат різниця між сумою наступної уцінки і попередньої дооцінки залишкової вартості нематеріальних активів	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	12 «Нематеріальні активи»

Порядок розрахунків для проведення дооцінки НМА наведені у таблиці 5.13.

Таблиця 5.13 – Порядок розрахунків для проведення дооцінки НМА

№	Показники	Сума, грн
	Вихідні дані:	
1	Первісна вартість об’єкта НМА	5 000
2	Накопичена амортизація об’єкта НМА	1 500
3	Справедлива вартість об’єкта НМА	6 000
	Дооцінка об’єкта НМА	
4	Індекс переоцінки 6 000 ÷ (5 000 -1 500)	1,714
5	Переоцінена первісна вартість 5 000 × 1,714	8 570
6	Переоцінена сума накопиченої амортизації 1 500 × 1,714	2 571
7	Переоцінена залишкова вартість 8 570 – 2 571	5 999
8	Сума дооцінки первісної вартості 8 570 – 5 000	3 570
9	Сума дооцінки накопиченої амортизації 2 571- 1500	1 071
10	Сума дооцінки залишкової вартості 5 999 – 3 500	2 499

Відображення у бухгалтерському обліку результатів переоцінки наведені у таблиці 5.14.

Таблиця 5.14 – Облік результатів переоцінки

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Відображення суми дооцінки залишкової вартості	12 «Нематеріальні активи»	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»	2 499
2.	Відображення суми накопиченої амортизації	12 «Нематеріальні активи»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	1 071

Амортизація нематеріальних активів

Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»:

- об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується;

– нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації). Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизується;

- нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється суб'єктом при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Амортизація не нараховується на нематеріальні активи, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції;

- при визначенні строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу слід ураховувати:

- моральний знос (амортизацію), що передбачається;

- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта;

- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації);

- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;

- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу.

- строк корисного використання нематеріального активу переглядається в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід.

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 установлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів. Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін;

- вартість нематеріального активу з визначеним строком корисного використання (експлуатації) розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу. За рішенням керівника у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

Амортизацію нематеріальних активів суб'єкти нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

- під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків: коли існує невідмовне 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 обіг. Суму нарахованої амортизації суб'єкт державного сектору відображає збільшенням суми накопиченої амортизації нематеріальних активів та витрат;

- нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу;

- при вибутті нематеріальних активів суб'єкт нараховує амортизацію в місяці їх вибуття.

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 з Національним положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Планом рахунків для узагальнення інформації про нараховану амортизацію нематеріальних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів» за субрахунком 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Характеристика рахунку 13 «Знос необоротних активів» наведена у таблиці 5.15.

Таблиця 5.15 – Характеристика рахунку 13 «Знос необоротних активів»

<table>
<tr><th colspan="2">Рахунок</th><th rowspan="2">Характеристика</th></tr>
<tr><th>№</th><th>Назва</th></tr>
<tr><td>13</td><td>Знос необоротних активів</td><td>призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та знос (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації</td></tr>
<tr><th colspan="2">Дебет</th><th>Кредит</th></tr>
<tr><td colspan="2">зменшення суми зносу (накопиченої амортизації)</td><td>відображається нарахування амортизації та зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів</td></tr>
</table>

Аналітичний облік нарахованого зносу ведеться відповідно за видами нематеріальних активів.

Витрати на амортизацію нематеріальних активів в залежності від місця їх використання списуються на дебет рахунків:

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» – при використання нематеріального активу у капітальному будівництву;

Рахунок 23 «Виробництво» – при використанні нематеріального активі при виробництві продукції;

Рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати» – при використанні нематеріальних активів підрозділами суб'єкта господарювання.

Амортизація нематеріальних активів наведена у таблиці 5.16.

Таблиця 5.16 – Амортизація нематеріальних активів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація нематеріальних активів:	83 «Амортизація»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
	а) виробничого призначення	91«Загальновиробничі витрати»	83 «Амортизація»
	б) використовуваних для збуту продукції	93 «Витрати на збут»	83 «Амортизація»
	в) що мають загальногосподарське призначення	92 «Адміністративні витрати»	83 «Амортизація»
	г) при використанні об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	83 «Амортизація»
	д) використовуваних для досліджень і розробок, здійснюваних підприємством	941 «Витрати на дослідження і розробки»	83 «Амортизація»

5.4 Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності

Державний комітет статистики України наказом від 10 серпня 2004 р. № 469 затвердив форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення:

- **Форма № ІВ-1** – «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі,

промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні»;

- **Форма № ІВ-2** – «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав»;

- **Форма № ІВ-3** – «Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем»;

- **Форма № ІВ-4** – «Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій»;

- **Форма № ІВ-5** – «Заява про раціоналізаторську пропозицію»;

- **Форма № ІВ-6** – «Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності».

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 р. № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» діють такі типові форми первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-2 «Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-4 «Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Характеристика типових форм первинних документів з обліку нематеріальних активів наведені у таблиці 5.17.

Таблиця 5.17 – Характеристика типових форм первинних документів з обліку нематеріальних активів

Форма документу	Назва документу	Характеристика
1	2	3
НА-1	Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий об’єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством

Продовження таблиці 5.17

1	2	3
НА-2	Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об’єкт чи групу об’єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі «Акта введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (№ НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об’єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою
НА-4	Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об’єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об’єктів права інтелектуальної власності. В інвентаризаційний опис включається кожний окремий об’єкт права інтелектуальної власності

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій з нематеріальними активами є первинні документи, що фіксують та підтверджують здійснення цих операцій. Первинні документи повинні мати: встановлені обов’язкові реквізити, опис нематеріального активу, порядок його використання, первісну вартість, метод амортизації та строк корисної експлуатації.

Первинні документи про витрати на нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, зокрема, повинні містити інформацію про зміст витрат (виконання робіт зі створення нематеріального активу, витрачання матеріальних цінностей на створення активу), кількісні і вартісні показники таких витрат.

Документування операцій з нематеріальними активами наведені у таблиці 5.18.

Таблиця 5.18 – Документування операцій з нематеріальними активами

Вид нематеріального активу		Документ
1	2	3
Об'єкти права Користування ресурсами природного середовища	Право користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
	Геологічна та інша Інформація про надра	Геологічний звіт, карти та інші матеріали
Об'єкти користування матеріальним та нематеріальним майном		Ліцензія на право здійснення будь-якої діяльності, ліцензія на право використання нематеріального активу
Ноу-хау		Повний вербальний або винахідний опис
Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво на поширення
	Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинними з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки
	Нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності	Свідоцтво, опис, креслення, якщо вони подані
Об'єкти авторського права та суміжних з ним прав	Об'єкти авторського права	Свідоцтво, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
	Об'єкти суміжних прав	Виконання, виробництво фонограми, виробництво відеограми, організація мовлення

5.5 Контрольні питання



1. Надайте визначення нематеріальних активів відповідно до законодавчо-нормативної бази.
2. Назвіть умови, притаманні активному ринку відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».
3. Назвіть групи бухгалтерського обліку нематеріальних активів.
4. Назвіть умови визнання нематеріального активу.
5. Назвіть шляхи надходження нематеріальних активів та їх первісну оцінку.
6. Назвіть витрати, які не визнаються нематеріальним активом.
7. Назвіть із чого складається первісна вартість придбаного

нематеріального активу відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

8. Як визначається первісна вартість нематеріального активу отриманого внаслідок обміну на подібний і неподібний актив?

9. Поясніть методику переоцінки нематеріального активу.

10. Яким чином в обліку відображаються результати дооцінок і уцінок нематеріального активу?

11. Назвіть методи амортизації нематеріальних активів.

12. Назвіть терміни початку нарахування амортизації нематеріального активу.

13. У якому випадку наступні витрати змінюють первісну вартість нематеріального активу?

14. Що означає зменшення корисності нематеріального активу?

15. Як списуються втрати в цьому випадку?

16. Назвіть типові форми для обліку нематеріальних активів.

17. Дайте характеристику рахунків обліку нематеріальних активів.

18. Як визначається фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів?

19. Інформація яких синтетичних рахунків використовується при цьому?

20. У чому особливості інвентаризації нематеріальних активів?

21. Хто визначає термін корисного використання нематеріальних активів?

22. Які фактори повинні бути прийняті в увагу при його визначенні?

23. У яких випадках ліквідаційна вартість нематеріального активу відмінна від нуля?

24. Коли починається і припиняється нарахування амортизації?

25. Яка інформація про нематеріальні активи розкривається в примітках до фінансової звітності?

26. Назвіть проводки обліку придбання нематеріального активу за рахунок цільового фінансування.

27. Назвіть проводки обліку безоплатно отриманих нематеріальних активів.

5.6 Тести для самоконтролю



1. **Підприємство придбало програмне забезпечення 1 січня 2025 року за 25 000 грн, оцінило строк його корисного використання в 5 років, а ліквідаційну вартість – як нульову. Для нарахування амортизації нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод. Якою буде залишкова вартість програмного забезпечення на 31 грудня 2025 року?**

А. 20 000 грн;

Б. 1 500 грн;

В. 1 0 000 грн;

Г. 5 000 грн.

2. До якої класифікаційної групи нематеріальних активів слід

включити придбану підприємством ліцензію на здійснення певної діяльності?

А. Права користування майном;

Б. Права на об'єкти промислової власності;

В. Авторські та суміжні з ними права;

Г. Інші нематеріальні активи.

3. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку корисної експлуатації, але не більше:

А. 5 років;

Б. 10 років;

В. 15 років;

Г. 20 років.

4. Для обліку витрат на створення нематеріальних активів призначений рахунок:

А. Рах. 12 « Нематеріальні активи»;

Б. Рах.15 «Капітальні інвестиції»;

В. Рах.23 «Виробництво»;

Г. Рах. 91 « Загально виробничі витрати».

5. Оприбуткування безоплатно отриманого програмного забезпечення відображається проводкою:

А. Дт 127 Кт 154;

Б. Дт 10 Кт 154;

В. Дт 154 Кт 424;

Г. Дт 154 Кт 127.

6. Відображення доходу від реалізації нематеріального активу відображається проводкою:

А. Дт 36 Кт 742;

Б. Дт 12 Кт 742;

В. Дт 742 Кт 12;

Г. Дт 36 Кт 12.

7. Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат:

А. Які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод;

Б. Що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стану;

В. Для одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання;

Г. Ваш варіант відповіді.

8. Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

А. Витрати на створення торгових марок (товарних знаків);

Б. Незавершені капітальні інвестиції;

В. Витрати на доведення до стану, в якому об'єкт придатний до використання;

Г. Витрати на придбання права на комп'ютерну програму.

9. До прав на об'єкти промислової власності відносяться:

А. Права на винаходи;

Б. Права на торгові знаки;

В. Права на оренду приміщень;

Г. Права на відеограми.

10. Нематеріальний актив – це:

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

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

В. Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання впродовж періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) лише для виробництва;

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

5.7 Практичні приклади

Приклад 1.

Підприємство придбало програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку «BAF». Вартість активу – 29000,00 грн (в т.ч ПДВ) Для його налаштування і адаптації додатково було сплачено фірмі-розробнику 12000,00 грн (в т.ч. ПДВ), після чого він був введений в експлуатацію.

Отримано рахунок за навчання персоналу для роботи з продуктом – 3600,00 грн (в т.ч. ПДВ).

Протягом місяця отримано рахунок за оновлення і абонентське

обслуговування програми – 1600,00 грн (в т.ч. ПДВ).

Необхідно відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, зробити необхідні розрахунки.

Рішення.

1. Спочатку необхідно визначити первісну вартість об'єкта. В склад первісної вартості входить сама вартість без ПДВ плюс витрати на його встановлення і підготовку до експлуатації. В нашому випадку –це тільки витрати на налаштування. *Абонентська плата і навчання персоналу не є елементом первісної вартості і входять до поточних адміністративних витрат.*

2. Складаємо бухгалтерські проведення.

Кореспонденція рахунків з обліку надходження нематеріальних активів, придбаних за грошові кошти у постачальників наведені у таблиці 5.19.

Таблиця 5.19 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження нематеріальних активів, придбаних за грошові кошти у постачальників

№	Господарська операція	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Отриманий програмний продукт	Видаткова накладна	154	631	24166,67
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна зареєстрована в ЄДРПН	6442 641	631 6442	4833,33 4833,33
3	Сплачено за програмний продукт	Банківська виписка	631	311	29000,00
4	Отримано рахунок за налаштування програми	Акт виконаних робіт	154	631	10000,00
5	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна зареєстрована в ЄДРПН	6442 641	631 6442	2000,00 2000,00
6	Сплачено за налаштування програми	Банківська виписка	631	311	12000,00
7	Введено програмний продукт в експлуатацію	Акт введення в експлуатацію	125	154	34166,67
8	Отримано рахунок за навчання персоналу	Акт виконаних робіт	92	631	3000,00
9	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна зареєстрована в ЄДРПН	6442 641	631 6442	600,00
10	Сплачено за навчання персоналу	Банківська виписка	631	311	3600,00

Продовження таблиці 5.19

1	2	3	4	5	6
11	Отримано рахунок за оновлення і абонентське обслуговування	Акт виконаних робіт	92	631	1333,33
12	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна зареєстрована в ЄДРПН	6442 641	631 6442	266,67
13	Сплачено за оновлення і Абонентське обслуговування	Банківська виписка	631	311	1600,00

Приклад 2.

Підприємство отримало цільове фінансування на придбання програмного забезпечення. Справедлива вартість програмного забезпечення на дату отримання становила 25 000 грн. Термін корисного використання 5 років. Метод амортизації прямолінійний. Програмне забезпечення буде використовуватися для удосконалення технології виробництва. Необхідно відобразити придбання НМА за рахунок коштів цільового фінансування.

Рішення.

Придбання НМА за рахунок коштів цільового фінансування наведені у таблиці 5.20.

Таблиця 5.20 – Придбання НМА за рахунок коштів цільового фінансування

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Отримано цільове фінансування	311 «Рахунки в банках»	484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових коштів»	25 000
2	Придбане програмне забезпечення	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	25 000
3	Відображено оплату програмного забезпечення	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Рахунки в банках»	25 000
4	Введено в експлуатацію програмне забезпечення	127 «Інші нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	25 000
5	Визнано доходи майбутніх періодів у сумі вартості програмного забезпечення	484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових коштів»	69 «Доходи майбутніх періодів»	25 000

Продовження таблиці 5.20

1	2	3	4	5
6	Нарахована амортизація за перший рік експлуатації	941 «Витрати на дослідження і розробки»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	5 000
7	Визнання доходу у сумі нарахованої амортизації	69 «Доходи майбутніх періодів»	746 «Інші доходи»	5 000

Приклад 3.

Підприємство реалізує об'єкт НМА. Договірна вартість (відповідає рівню звичайної ціни) становить 3600 грн (у тому числі ПДВ 20 % – 600 грн). Первісна вартість об'єкта – 4100 грн, сума накопиченої амортизації – 2500 грн, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Відобразити кореспонденцію рахунків з реалізації об'єкта НМА.

Рішення.

Облік реалізації об'єкта нематеріального активу наведені у таблиці 5.21.

Таблиця 5.21 – Облік реалізації об'єкта нематеріального активу

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списано суму накопиченої амортизації	133 «Накопичена амортизація немате-ріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	2 500
2	НМА переведено до необоротних активів утримуваних для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	12 «Нематеріальні активи»	1 600
3	НМА реалізований покупцеві	377 «Розрахунки з іншими кредиторами»	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»	3 600
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	600
5	Списано балансову вартість НМА	949 «Інші витрати операційної діяльності»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	1 600
6	Отримано грошові кошти від покупця	31 «Рахунки в банках»	377 «Розрахунки з іншими кредиторами»	3 600
7	Визначено фінансовий результат	712 «Дохід від реалізації оборотних активів» 791 «Результат іншої діяльності»	793 «Результат іншої діяльності» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	3 000 1 600

Приклад 4.

Підприємство передає об'єкт НМА до статутного капіталу іншого підприємства: первісна вартість – 50 000 грн, сума накопиченої амортизації – 23 000 грн. Справедлива вартість НМА – 24 000 грн. (відповідає звичайній ціні), у тому числі ПДВ – 4 000 грн. Необхідно відобразити внесення НМА до статутного капіталу іншого підприємства.

Рішення.

Облік внеску НМА до статутного капіталу іншого підприємства наведені у таблиці 5.22.

Таблиця 5.22 – Облік внеску НМА до статутного капіталу іншого підприємства

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списано суму накопиченої амортизації	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	23 000
2	НМА переведено до необоротних активів утримуваних для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	12 «Нематеріальні активи»	27 000
3	Передано НМА як внесок до статутного капіталу	377 «Розрахунки з іншими кредиторами»	12 «Нематеріальні активи»	24 000
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	4 000
5	Списано балансову вартість НМА	949 «Інші витрати операційної діяльності»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	27 000
6	Відображено отримання довгострокових фінансових інвестицій	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	377 «Розрахунки з іншими кредиторами»	24 000
7	Визначено фінансовий результат	712 «Дохід від реалізації оборотних активів» 793 «Результат іншої діяльності»	793 «Результат іншої діяльності» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 000 27 000

Приклад 5.

Підприємство прийняло рішення про ліквідацію об'єкта НМА: первісна вартість 30 000 грн, сума накопиченої амортизації 19 000 грн, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Під час придбання об'єкта НМА активу підприємство відображало податковий кредит з ПДВ. Необхідно відобразити кореспонденцію рахунків з ліквідації НМА.

Рішення.

Облік ліквідації об'єкта НМА наведені у таблиці 5.23.

Таблиця 5.23 – Облік ліквідації об'єкта НМА

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списано суму накопиченої амортизації	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	19 000
2	Списано залишкову вартість НМА	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»	11 000
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ (податкові зобов'язання з ПДВ визначаються виходячи з балансової вартості об'єкта НМА на початок місяця, в якому здійснено його ліквідацію (11 100 грн × 20 % ÷100 %).	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	2 220
4	Витрати списані на фінансовий результат	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	13 220

Приклад 6.

Підприємство передає безоплатно об'єкт НМА, первісна вартість якого 10 000 грн. Станом на початок місяця, в якому проведена безоплатна передача, залишкова вартість об'єкта становила – 6 100 грн. Станом на початок наступного місяця залишкова вартість об'єкта НМА дорівнює 6 000 грн, а сума нарахованого зносу – 4 000 грн. Звичайна ціна об'єкта – 80 00 грн. Під час придбання об'єкта НМА, що передається безоплатно, підприємство відображало податковий кредит з ПДВ. Відобразити кореспонденцію рахунків з безоплатної передачі об'єкта НМА.

Рішення.

Облік безоплатної передачі об'єкта НМА наведені у таблиці 5.24.

Таблиця 5.24 – Облік безоплатної передачі об’єкта НМА

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Списано суму накопиченої амортизації НМА	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	4 000
2	Списано залишкову вартість НМА (при безоплатній передачі НМА до податкового доходу включаємо суму перевищення звичайної ціни об’єкта НМА над його балансовою вартістю 2 000 грн (8 000 грн – 6 000 грн).	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»	6 000
3	Нараховані податкові зобов’язання з ПДВ (податкові зобов’язання з ПДВ визначаються виходячи із залишкової вартості об’єкта НМА на початок періоду, в якому здійснено його безоплатну передачу (п. 189.1 ПКУ): 6100,00 грн × 20 % ÷ 100 % = 1 220 грн)	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	1 220
4	Списані витрати на фінансовий результат	793 «Результат іншої діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	7 220

Приклад 7.

Підприємство придбало ліцензії на виробництво продукції строком на 7 років, вартість – 60 000 грн. Навести кореспонденцію рахунків з придбання об’єкта НМА за грошові кошти.

Рішення.

Облік придбання об’єкта НМА за грошові кошти наведені у таблиці 5.25.

Таблиця 5.25 – Облік придбання об’єкта НМА за грошові кошти

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Отримані ліцензії	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	60 000
2	Визнаний нематеріальний актив введений в експлуатацію	127 «Інші нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	60 000

Приклад 8.

Підприємство отримало безоплатно програмне забезпечення, справедлива вартість 15 000 грн. Термін корисного використання 5 років. Метод амортизації прямолінійний. Програмне забезпечення буде використовуватися відділом збуту.

Необхідно відобразити в обліку безоплатне отримання програмного забезпечення.

Рішення.

Облік безоплатного отримання НМА наведені у таблиці 5.26.

Таблиця 5.26 – Облік безоплатного отримання НМА

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Отримання програмного забезпечення	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	424 «Безоплатно одержані нематеріальні активи»	15 000
2	Введено в експлуатацію програмне забезпечення	127 «Інші нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	15 000
3	Нарахована амортизація за перший рік експлуатації	93 «Витрати на збут»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	3 000
4	Визнання доходу у сумі нарахованої амортизації	424 «Безоплатно одержані нематеріальні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	3 000

5.8 Вправи для самостійного виконання

Вправа 1.

Підприємство отримало безоплатно програмне забезпечення, справедлива вартість 30 000 грн Термін корисного використання 5 років. Метод амортизації прямолінійний. Програмне забезпечення буде використовуватися відділом збуту. Необхідно відобразити в обліку безоплатне отримання програмного забезпечення.

Вправа 2.

Підприємство передає безоплатно об’єкт НМА, первісна вартість якого 100 000 грн. Станом на початок місяця, в якому проведена безоплатна передача, залишкова вартість об’єкта становила – 60 100 грн. Станом на початок наступного місяця залишкова вартість об’єкта НМА дорівнює 60 000 грн, а сума нарахованого зносу – 40 000 грн. Звичайна ціна об’єкта – 180 00 грн. Під час придбання об’єкта НМА, що передається безоплатно, підприємство відображало

податковий кредит з ПДВ. Необхідно відобразити в обліку безоплатну передачу об’єкта НМА.

Вправа 3.

Підприємство прийняло рішення про ліквідацію об’єкта НМА: первісна вартість 300 000 грн, сума накопиченої амортизації 190 000 грн, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Під час придбання об’єкта НМА активу підприємство відображало податковий кредит з ПДВ. Необхідно відобразити в обліку ліквідацію об’єкта НМА.

Вправа 4.

Підприємство реалізує об’єкт НМА. Договірна вартість (відповідає рівню звичайної ціни) становить 36 000 грн (у тому числі ПДВ 20 % – 6 000 грн). Первісна вартість об’єкта – 41 000 грн, сума накопиченої амортизації – 25 000 грн, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Необхідно відобразити в обліку реалізацію об’єкта НМА.

Вправа 5.

Підприємство отримало цільове фінансування на придбання програмного забезпечення. Справедлива вартість програмного забезпечення на дату отримання становила 250 000 грн. Термін корисного використання 5 років. Метод амортизації прямолінійний. Програмне забезпечення буде використовуватися для удосконалення технології виробництва. Необхідно розрахувати амортизацію та відобразити в обліку.

ТЕМА 6. Облік запасів

6.1 Загальні положення НП(С)БО 9 «Запаси»
6.2 Облік надходження запасів
6.3 Облік вибуття запасів
6.4 Відображення запасів у звітності та їх переоцінка
6.5 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів
6.6 Облік витрат виробництва
6.7 Облік готової продукції
6.8 Облік палива
6.9 Узагальнення інформації про запаси в регістрах бухгалтерського обліку
6.10 Контрольні запитання
6.11 Тести для самоконтролю
6.12 Практичні приклади
6.13 Вправи для самостійної роботи

Мета: дослідити методологічні основи обліку запасів та набути практичних навичок з їх ведення на підприємстві.

Основні терміни і поняття: облік, запасів, класифікація, переоцінка, малоцінні швидкозношувані предметів, витрати виробництва, готова продукція, паливо,

6.1 Загальні положення НП(С)БО 9 «Запаси»

Бухгалтерський облік запасів визначають:

- НП(С)БО 9 «Запаси»;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі – НП(С)БО 9).

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» **запаси** – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

За визначенням, **запаси** – це оборотні активи, вони не повинні бути обмежені у використанні та призначені для реалізації або використання протягом року чи операційного циклу, якщо він довший за рік.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснено обмін активу,

або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Запаси визнаються активом, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку всі запаси підприємства можуть бути поділені на групи:

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

Для цілей бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» власні запаси включають:

- **сировину, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності,** що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- **незавершене виробництво** у вигляді не закінчених обробкою та 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 або іншим нормативно-правовим актом;
- **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 оцінюються відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси»;
- **сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства** після її первісного визнання.

До запасів, які не є власністю підприємства відносяться:

- Матеріали, прийняті для переробки
- Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
- Товари на комісії

Матеріали, прийняті для переробки – давальницька сировина, яка не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника.

Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні – матеріальні

цінності, які реалізовані підприємством і право власності на які перейшло покупцю, але за умовами договору вони знаходяться на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця. Крім того, сюди включаються матеріальні цінності:

- отримані підприємством від постачальника, але не сплачені та заборонені до витрачання;
- одержані надміру, ніж у видаткових документах постачальників;
- на які є відмова від акцепту розрахункових документів постачальників.

Товари на комісії – це товари, одержані в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група, вид.

Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковуються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Позабалансові субрахунки для обліку запасів наведена у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – Позабалансові субрахунки для обліку запасів

Код, назва рахунку	Характеристика рахунку
022 «Матеріали, прийняті для переробки»	Ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника)
023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»	Ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) на відповідальне зберігання з приводу: - відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; - одержаних від постачальників, але не сплачених ТМЦ, заборонених до витрачання до їх оплати; - одержаних ТМЦ надміру, чим в видаткових документах постачальників; - сплачених покупцями ТМЦ, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства
024 «Товари, прийняті на комісію»	Обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності та такі товари

6.2 Облік надходження запасів

Шляхи надходження запасів та їх первісна вартість наведена у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2 – Шляхи надходження запасів та їх первісна вартість

Шляхи надходження	**Первісна вартість**
Придбаних за плату	**Собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:** - суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрат (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості
Безоплатно одержаних	**Справедлива вартість** з урахуванням витрат, передбачених п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»
Внесених до статутного капіталу	**Справедлива вартість** погоджена засновниками (учасниками) підприємства з урахуванням витрат, передбачених п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»
Виготовлених власними силами на підприємстві	**Виробнича собівартість**, яка визначається за НП(С)БО 16 «Витрати»
Отриманих в обмін на подібні запаси	**Балансова вартість** переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
Придбаних в обмін на неподібні запаси	**Справедлива** вартість отриманих запасів

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів призначені рахунки класу 2 «Запаси».

Для обліку виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси».

Характеристика рахунку 20 «Виробничі запаси» наведена у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3 – Характеристика рахунку 20 «Виробничі запаси»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
20	Виробничі запаси	призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.
Дебет		**Кредит**
відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка		витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо

Субрахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси» наведено у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Субрахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»

Субрахунки	
№	**Назва**
201	Сировина й матеріали
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
203	Паливо
204	Тара й тарні матеріали
205	Будівельні матеріали
206	Матеріали, передані в переробку
207	Запасні частини
208	Матеріали сільськогосподарського призначення
209	Інші матеріали

Оцінка запасів у бухгалтерському обліку наведена на рисунку 6.1.

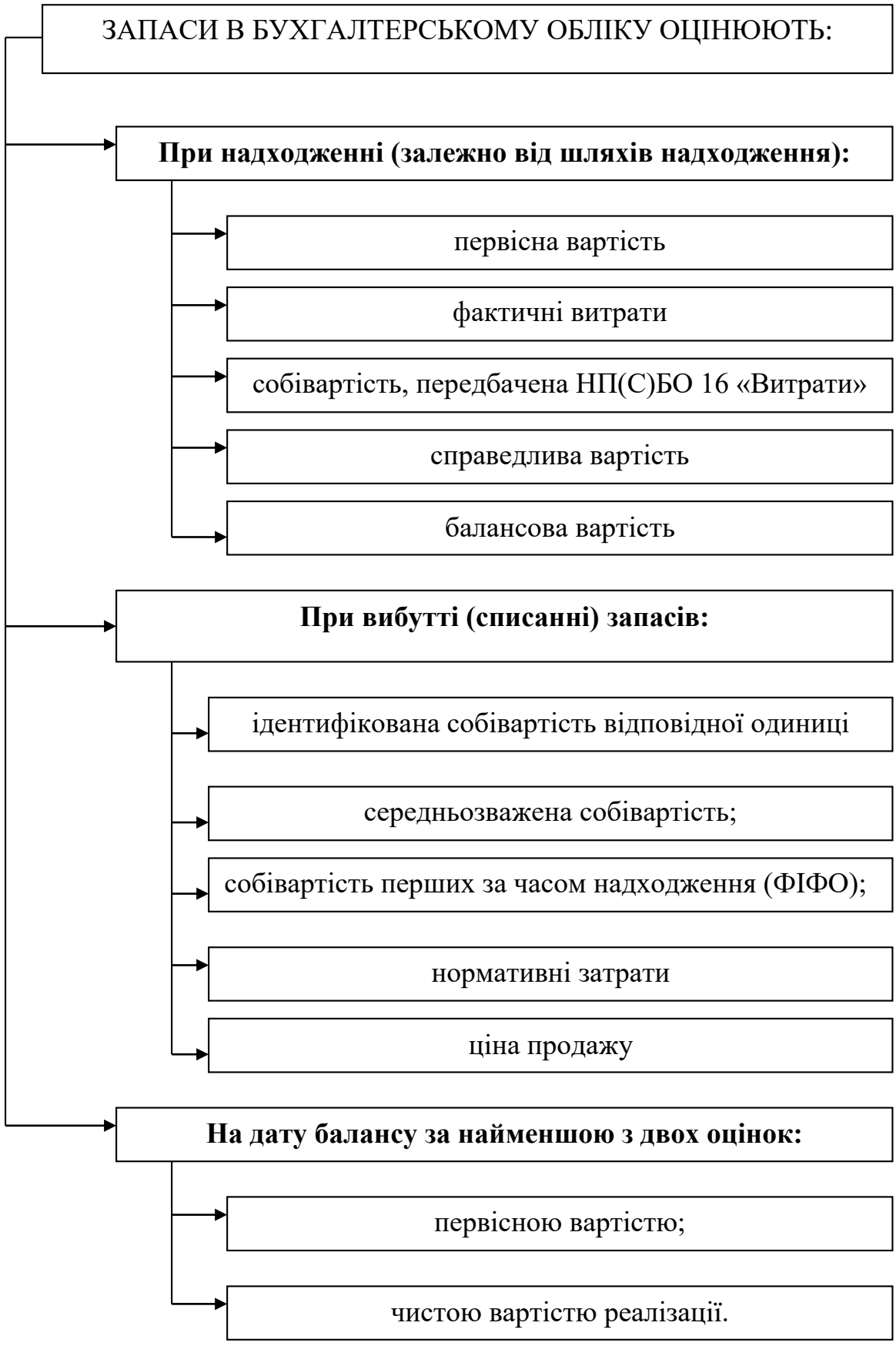


Рисунок 6.1 – Оцінка запасів у бухгалтерському обліку

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій по надходженню запасів наведена у таблиці 6.5.

Таблиця 6.5 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій по надходженню запасів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано запаси з наступною оплатою:		
	- отримано від постачальників – платників ПДВ (за вартістю без ПДВ)	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 281 «Товари на складі» 282 «Товари в торгівлі»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	- на суму податкового кредиту з ПДВ Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН)	6442 «Податковий кредит непідтверджений» 641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 6442 «Податковий кредит непідтверджений»
	- отримано від постачальників – неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальниками	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 281 «Товари на складі» 282 «Товари в торгівлі»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Сформовано торгову націнку товарів	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торгова націнка»
3	Придбано запаси у випадку здійснення попередньої оплати:	371«Розрахунки за виданими авансами»	31«Рахунки в банках»
	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит»
	- Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	64«Розрахунки за податками й платежами»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
	- отримано запаси від постачальників – платників ПДВ за вартістю без ПДВ	20«Виробничі запаси» 22«МШП» 281«Товари на складі» 282«Товари в торгівлі»	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4
	- визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	6441 «Податковий кредит»	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Сформовано торгову націнку товарів	282«Товари в торгівлі»	285«Торгова націнка»
5	Проведено взаємозалік розрахунків	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371«Розрахунки за виданими авансами»
6	Придбані та оприбутковані запаси через підзвітних осіб	20«Виробничі запаси», 22«МШП»	372«Розрахунки з підзвітними особами»
7	Відображення податкового кредиту з ПДВ	641«Розрахунки за податками»/ПДВ	372«Розрахунки з підзвітними особами»
8	Оприбутковані товари, повернуті від покупців (способом сторно)	902«Собівартість реалізованих товарів»	281«Товари на складі» 282«Товари в торгівлі»
9	Зменшено дохід від реалізації на суму продажної вартості	704«Вирахування з доходу»	36«Розрахунки з покупцями та замовниками»
10	Зменшено суму надмірно нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ (способом сторно)	704«Вирахування з доходу»	64«Розрахунки за податками та платежами»/ПДВ
11	Відновлено списану суму торгової націнки повернутих товарів (способом сторно)	285«Торгова націнка»	282«Товари в торгівлі»
12	Оприбутковані запаси, отримані у вигляді благодійних внесків, цільового фінансування	20«Виробничі запаси», 22«МШП» 28«Товари»	48«Цільове фінансування та цільові надходження»
13	Оприбутковані безоплатно отримані запаси	20«Виробничі запаси», 22«МШП» 28«Товари»	718«Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
14	Оприбутковані запаси, отримані від учасника (засновника) підприємства	20«Виробничі запаси», 22«МШП» 28«Товари»	46«Неоплачений капітал»
15	Зараховані фінансові витрати, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу	20«Виробничі запаси»	68«Розрахунки за іншими операціями»

Сума транспортно-заготівельних витрат, відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця та сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з

відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ) визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця та запасів, що надійшли за звітний місяць.

Формула для визначення транспортно-заготівельних витрат:

Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів	=	Середній відсоток **ТЗВ**	×	Вартість запасів, що вибули	(6.1)

Формула для визначення середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат:

$$\textbf{Середній відсоток ТЗВ} = \frac{\text{Залишок ТЗВ на початок місяця + Сума ТЗВ за місяць}}{\text{Залишок запасів на початок місяця + Вартість запасів, що надійшли за місяць)}} \quad (6.2)$$

Приклад розподілу ТЗВ на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку ТЗВ наведена у таблиці 6.6.

Таблиця 6.6 – Розподіл ТЗВ на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку ТЗВ

Зміст	Вартість запасів, тис. грн (рахунки 20, 22, 28)	ТЗВ, тис. грн (окремий субрахунок)
1. Залишок на початок місяця	150	25
2. Надійшло за місяць	300	50
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано та інше вибуття – природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо)	400	67 ((25 + 50) ÷ (150 + 300) × 400 = 67)
4. Залишок на кінець місяця (ряд.1 + ряд.2 – ряд.3)	50	8

Облік надходження виробничих запасів, у т.ч. малоцінних і швидкозношуваних предметів за грошові кошти наведена у таблиці 6.7.

Таблиця 6.7 – Облік надходження виробничих запасів, у т.ч. малоцінних і швидкозношуваних предметів за грошові кошти

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
У випадку наступної оплати			
1	Оприбутковано виробничі запаси, малоцінні і швидкозношувані предмети	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 6.7

1	2	3	4
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит підтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641«Розрахунки за податками»//ПДВ	6442 «Податковий кредит підтверджений»
3	Відображено витрати на транспортування виробничих запасів, МШП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6442 «Податковий кредит підтверджений»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641«Розрахунки за податками»//ПДВ	6442 «Податковий кредит підтверджений»
5	Оплачено придбані виробничі запаси, МШП	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
6	Оплачено надані транспортні послуги	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
У випадку передоплати			
7	Відображено передоплату за виробничі запаси, МШП	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
8	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит»
	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	64«Розрахунки за податками й платежами»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
9	Відображено передоплату за транспортні послуги	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
10	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит»
	- Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	64«Розрахунки за податками й платежами»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
11	Оприбутковано придбані виробничі запаси, МШП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 6.7

1	2	3	4
12	Визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	6441 «Податковий кредит»	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
13	Вартість транспортних послуг включена в первісну вартість виробничих запасів, МШП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
14	Визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	6441 «Податковий кредит»	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
15	Відображено залік передоплати	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

Облік отримання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів як внесок до статутного капіталу наведена у таблиці 6.8.

Таблиця 6.8 – Облік отримання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів як внесок до статутного капіталу

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено розмір статутного капіталу, оголошеного в установчих документах	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»
2	Відображено отримання від учасника виробничих запасів, МШП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	46 «Неоплачений капітал

Облік безоплатного отримання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів наведена у таблиці 6.9.

Таблиця 6.9 – Облік безоплатного отримання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено справедливу вартість безоплатно отриманих виробничих запасів, МШП	20 «Виробничі запаси 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
2	Уцінка запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
3	Дооцінка запасів у межах попередньої уцінки (методом сторно)	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

6.3 Облік вибуття запасів

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких

методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

За **ідентифікованою собівартістю** оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного.

Переваги та недоліки методу ідентифікації. При використанні цього методу вартість проданих товарів і кінцеві запаси обліковуються за їх фактичною вартістю. Але в результаті використання даного методу однакові товари обліковуються у запасах за різною вартістю, що не завжди зручно.

Метод **середньозваженої собівартості** – оцінка проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Переваги та недоліки методу. Чистий прибуток, який розраховують із застосуванням цього методу набуває середнього значення (найбільш рівної величини прибутку) порівняно з результатами застосування методу ФІФО. В умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітного періоду є нижчою за ринкову вартість. Собівартість запасів буде залежати від покупки запасів за вищою ціною в кінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих запасів, придбаних у кінці місяця, у загальній сумі запасів середньозважена ціна одиниці запасів буде вище, в відповідно, собівартість проданих запасів збільшиться, що буде сприяти зниженню прибутку, та зниженню податку на прибуток. Метод середньозваженої собівартості забезпечує найбільш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання купівельних цін, проте його застосування потребує здійснення складніших розрахунків.

Метод **собівартості перших за часом надходження (ФІФО)** – запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж, інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Переваги та недоліки методу ФІФО. Цей метод простий, запобігає можливості маніпулювання прибутком. В результаті застосування даного методу вартість кінцевих запасів наближена до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої продукції знижується, що призводить до максимального значення чистого прибутку. Якщо ціни зростають у звітному періоді, виникає найнижча собівартість реалізованої продукції внаслідок низьких цін на раніше придбану продукцію, і в результаті розраховується

найвищий чистий прибуток, що буде сприяти збільшенню податку на прибуток.

Недоліком методу є відображення нереальних доходів, що призводить до невиправданого завищення прибутку, але при цьому це є позитивним моментом при необхідності залучення інвестора, намірі отримати кредит або інших ситуаціях.

Метод нормативних затрат – оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися у відповідності до діючих показників. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Загальне відхилення **(**далі – **ЗВ)** на продукцію, що надійшла з виробництва визначається за формулою:

$$\boxed{\textbf{ЗВ}} = \boxed{\textbf{Фактична собівартість}} - \boxed{\textbf{Нормативна собівартість}} \qquad (6.3)$$

Метод ціни продажу – оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів **(**далі – **СРТ)** визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів **(**далі – **ПВРТ)** і сумою торговельної націнки на ці товари **(**далі – **ТНРТ):**

$$\boxed{\textbf{СРТ = ПВРТ – ТНРТ}} \qquad (6.4)$$

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки **(**далі – **СВНТ):**

$$\boxed{\textbf{ТНРТ = ПВРТ × СВТН}} \qquad (6.5)$$

Середній відсоток торговельної націнки **(**далі – **СВТН**) визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок місяця та торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів:

$$\boxed{\textbf{СВТН}} = \boxed{\frac{\textbf{Залишок націнки на початок місяця + Націнка за місяць}}{\textbf{Сума продажної вартості товарів на початок місяця + ПВРТ за місяць}}} \qquad (6.6)$$

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з вибуття запасів

наведена у таблиці 6.10.

Таблиця 6.10 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з вибуття запасів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Реалізовано (продано) запаси:		
	- списано собівартість реалізованої продукції, товарів, запасів	901«Собівартість реалізованої готової продукції» 902«Собівартість реалізованих товарів» 943«Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети» 25«Напівфабрикати» 26«Готова продукція» 28«Товари»
	- визнано дохід від реалізації продукції, товарів, запасів	36«Розрахунки з покупцями та замовниками» 37«Розрахунки з різними дебіторами»	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 702 «Дохід від реалізації товарів» 712«Дохід від реалізації інших оборотних активів»
	- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	712«Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641«Розрахунки за податками» (за умови відстрочки платежу) 643«Податкові зобов'язання» (за умови попередньої оплати)
2	Відпущені зі складу запаси у виробництво для:		
	- підприємств, що не використовують рахунки класу 8«Витрати за елементами»	23 «Виробництво»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	- підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»	80 «Матеріальні витрати»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»
3	Передано зі складу запаси для виправлення виробничого браку	24«Брак у виробництві»	20«Виробничі запаси» 25«Напівфабрикати»
4	Списано собівартість остаточного браку	24«Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
5	Відпущено зі складу запаси для:		
	- загальновиробничих потреб підприємства	91«Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	- загальногосподарських потреб	92«Адміністративні витрати»	
	- забезпечення збуту продукції	93«Витрати на збут»	
	- виконання досліджень та розробок	941«Витрати на дослідження і розробки»	

Продовження таблиці 6.10

1	2	3	4
6	Відпущено зі складу запаси для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів	39 «Витрати майбутніх періодів»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»
7	Виявлено нестачі та втрати від псування запасів в результаті інвентаризації	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети» 23«Виробництво» 25«Напівфабрикати» 26«Готова продукція» 28«Товари»
8	Одночасно зарахована на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестачі та втрат від псування запасів до прийняття рішення про конкретних винуватців	072«Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	
9	Безоплатно передано запаси	949«Інші витрати операційної діяльності»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети» 23«Виробництво» 25«Напівфабрикати» 26«Готова продукція» 28«Товари»

Облік використання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів в операційній діяльності, які використовують 8 клас рахунків наведена у таблиці 6.11.

Таблиця 6.11 – Облік використання виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів в операційній діяльності, які використовують 8 клас рахунків

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списання виробничих запасів і МШП:	80 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	– для виробництва продукції	23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»*
	– для загальновиробничих потреб	91 «Загальновиробничі витрати»	80 «Матеріальні витрати»*
	– для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати»*
	– для забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати»*
	– для досліджень і розробок, здійснюваних підприємством	941 «Витрати на дослідження і розробки»	80 «Матеріальні витрати»

Облік реалізації виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів наведена у таблиці 6.12.

Таблиця 6.12 – Облік реалізації виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено дохід від реалізації відвантажених покупцю виробничих запасів, МШП за договірною вартістю	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
3	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Сформовано фінансовий результат:		
	– списано дохід від реалізації виробничих запасів, МШП	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»
	– списано собівартість виробничих запасів, МШП	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
	Надійшла оплата за відвантажені виробничі запаси, МШП	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

6.4 Відображення запасів у звітності та їх переоцінка

Запаси відображаються у бухгалтерському обліку та 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.

Запаси відображаються **за чистою вартістю реалізації**, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається **по кожній одиниці запасів** вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) **запасів списуються на витрати звітного періоду**.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про

конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках.

Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, **надалі збільшується**, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

Уцінка та дооцінка запасів до чистої вартості реалізації оформлюється актом уцінки або дооцінки.

Відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок собівартістю або чистою вартістю реалізації обумовлено загальним правилом, що **балансова вартість активів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікується від їх продажу або використання**.

Приклад визначення чистої вартості реалізації запасів наведена у таблиці 6.13.

Таблиця 6.13 – Приклад визначення чистої вартості реалізації запасів

№	Показник (група/вид запасів)	Кількість	**Первісна вартість**		Причина знецінення	Очікувана ціна продажу		Витрати на завершення виробництва	**Чиста вартість реалізації**		Сума зменшення вартості запасів
			За одиницю	Сума, грн		Вартість за одиницю	Сума, грн		Вартість за одиницю	Сума, грн	
1	2	3	4	5=3×4	6	7=8÷3	8	9	10=11÷3	11=8-9	12=5-11
1.	**Матеріали**	10	20	200	зіпсовані	15	150	10	14	**140**	60
2.	**Готова продукція**	15	20	300	знецінені	13,33	200	50	10	**150**	150
3.	**Незавершене виробництво**	-	-	2000	Знецінення готової продукції, яку планується отримати		2000	1000		**1000**	1000
4.	**Разом**	-	-	2500	-	-	2350	1060	-	1290	1210

Відображення у бухгалтерському обліку переоцінки запасів наведено у таблиці 6.14.

Таблиця 6.14 – Відображення у бухгалтерському обліку переоцінки запасів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Уцінка запасів			
1.	Сума уцінки запасів до чистої вартості реалізації	946 «Втрати від знецінення запасів»	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети» 23«Виробництво» 25«Напівфабрикати» 26«Готова продукція» 28«Товари»
Дооцінка запасів			
2.	Здійснена дооцінка запасів	20«Виробничі запаси» 22«Малоцінні та швидкозношувані предмети» 23«Виробництво» 25«Напівфабрикати» 26«Готова продукція» 28«Товари»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

6.5 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

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

Відповідно п.6 НП(С)БО 9 «Запаси» МШП включаються до складу запасів.

МШП визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Облік МШП ведеться на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Рахунок 22 призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Характеристика рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» наведена у таблиці 6.15.

Таблиця 6.15 – Характеристика рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Рахунок		Характеристика
№	Назва	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів

Дебет	Кредит
Сальдо – вартість МШП на початок звітного періоду	
відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети	за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів
Сальдо – вартість МШП на кінець звітного періоду	

Аналітичний облік МШП ведеться:
- за відповідними субрахунками;
- за місцем знаходження і матеріально відповідальними особами;
- за окремими предметами, що належать до складу кожної групи МШП.

Одиницею бухгалтерського обліку МШП є їхнє найменування або однорідна група.

Оформлення надходження МШП, руху МШП на складі проводиться так, як і інших запасів.

Операції з обліку руху МШП, що знаходяться в експлуатації, оформлюються документами, затвердженими наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів» від 22.05.96 р. № 145, незважаючи на втрату чинності нормативного акту, форми документів досі використовуються підприємствами в практичній діяльності. Відповідно до наказу для аналітичного обліку МШП використовуються форми:

- МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»;
- МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- МШ-3 «Замовлення на ремонт або загострення інструментів (пристроїв)»;
- МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні»;
- МШ-6 «Особова картка №____ обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;
- МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;
- МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

На складах ведеться кількісний облік МШП за їх номенклатурними номерами, аналогічний обліку матеріалів на складі. У бухгалтерії складають групувальні відомості надходження МШП. Відпуск МШП в експлуатацію

здійснюється на підставі вимог структурних підрозділів чи матеріально відповідальних осіб.

Відповідно до п.23 НП(С)БО 9 «Запаси» вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається із складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Інструменти і пристрої загального призначення відпускаються зі складу за встановленими нормами. Існують кілька варіантів організації бухгалтерського обліку видачі зі складу інструментів і пристроїв загального призначення.

Один із варіантів організації видачі зі складу і повернення на склад непридатних, зношених МШП оформлюються первинними документами.

Видача МШП зі складу:

- акт-вимога (М-10);
- лімітно-забірна картка (М-8, М-9).

Повернення МШП на склад :

- лімітно-забірна картка (М-8, М-9);
- накладна-вимога (М-11).

Другий варіант – метод постійного запасу МШП, метод обмінного фонду – за яким, організація бухгалтерського обліку МШП передбачає документальне оформлення операцій руху МШП лише тих операцій, які спричиняють кількісні зміни МШП в місцях експлуатації.

Відображення у бухгалтерському обліку руху МШП наведена у таблиці 6.16.

Таблиця 6.16 – Відображення у бухгалтерському обліку руху МШП

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання МШП за попередньою оплатою:		
	- на дату оплати	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками, **або** 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	31 «Рахунки в банках»
	- відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441«Податковий кредит»
	- визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641«Розрахунки за податками /ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
	- на дату оприбуткування	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками, **або** 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Продовження таблиці 6.16

1	2	3	4
	- відображення ПДВ	6441 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками, **або** 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2	Придбання за плату	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками, **або** 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
	- відображення ПДВ	641 «Розрахунки за податками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками, **або** 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3	Придбання через підзвітних осіб при отриманні ними авансу	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
	- відображення ПДВ	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Безоплатне надходження МШП	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
5	Надходження МШП як внесок до статутного капіталу	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	401 «Статутний капітал», **або** 46 «Неоплачений капітал»
6	Оприбуткування МШП, придбаних в обмін на неподібні активи	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	712«Дохід від реалізації інших оборотних активів», **або** 742 «Дохід від відновлення корисності активів»
7	Оприбуткування МШП, придбаних в обмін на подібні активи	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»
8	Оприбуткування МШП, не врахованих на балансі	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
9	Оприбуткування МШП, виготовлених власними силами	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	23 «Виробництво»
10	Оприбуткування МШП, повернених на склад з експлуатації, придатних для подальшого використання	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
11	Відпуск зі складу МШП для:		
	- виробництва продукції	23 «Виробництво	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	- загальновиробничих потреб	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Продовження таблиці 6.16

1	2	3	4
	- забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	- виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	- капітального будівництва	15 «Капітальні інвестиції»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
12	Реалізація МШП:		
	- на суму доходу	31 «Рахунки в банках»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
	- відображення ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
	- на собівартість МШП	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
13	Безоплатна передача МШП:		
	- на балансову вартість МШП	949 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	- на суму ПДВ	949 «Інші витрати операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»
14	Передача МШП як внесок до статутного капіталу іншого підприємства	949«Інші витрати операційної діяльності»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
15	Одночасно	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

6.6 Облік витрат виробництва

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати виробництва та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 16 «Витрати».

Витрати виробництва – виражені у грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

Загальні положення НП(С)БО 16 «Витрати»:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох

років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» **витратами** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

До виробничої **собівартості продукції** включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати визнаються витратами певного періоду **одночасно** з визнанням **доходу, для отримання якого вони здійснені**.

Приклад. Кількість виробленої продукції 5 000 од

Кількість реалізованої продукції 3 000 од

Ціна продажу 500 грн за од

Собівартість виготовлення 300 грн за одиницю

Доход від реалізації готової продукції 3 000 × 500 = 1 500 000 грн

Собівартість реалізованої готової продукції 3 000 × 300 = 900 000 грн

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

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

Не визнаються витратами та 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, наведеним у пункті 6 НП(С)БО 16 «Витрати»;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати».
- балансова вартість валюти.

Класифікація витрат на виробництво наведено у таблиці 6.17.

Таблиця 6.17 – Класифікація витрат на виробництво

Ознаки	Витрати
1	2
За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби тощо
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, деталі, вузли, замовлення, процеси тощо
За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні
	Накладні
За способами віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі
	Непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні
	Постійні
За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати на продукцію (роботи, послуги)
	Витрати періоду
За доцільністю витрачання	Ефективні (продуктивні)
	Неефективні (непродуктивні)
За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні
	Комплексні
За періодами визнання (часу виникнення)	Поточні витрати
	Витрати майбутніх періодів
	Майбутні витрати
За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами
	Витрати за статтями калькуляції
За можливістю здійснення контролю за витратами	Контрольовані
	Неконтрольовані

Класифікація за центрами відповідальності. Залежно від організаційної структури підприємства можуть виокремлювати різні центри відповідальності (місця виникнення витрат). Це можуть бути цехи, дільниці, служби та інші структурні підрозділи підприємства. Такі центри відповідальності доцільно виокремлювати в самостійні об’єкти обліку та групувати за ними витрати на виробництво.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів **виробництво поділяють на**:

1) основне виробництво – цехи та дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції (робіт, послуг), для випуску якої призначено підприємство;

2) допоміжні виробництва – виробництва, призначені для обслуговування основного виробництва інструментом, приладдям, запасними частинами для ремонту обладнання, різними видами енергії, транспортними та іншими роботами та послугами. Це, зокрема, інструментальні та ремонтні цехи, транспортні підрозділи, лабораторії тощо. У складі допоміжного виробництва планують та обліковують також підсобні виробництва (за винятком підсобного сільського господарства) – лісопильне, цегляне тощо;

3) непромислові виробництва та господарства – непромисловий транспорт, житлово-комунальне господарство та об’єкти соціально-культурного

призначення, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві.

Розподіл витрат за видами виробництв дозволяє визначити собівартість послуг допоміжних виробництв і включити їх до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг) основного виробництва.

Місця виникнення (цехи, дільниці) є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами витрат і статтями калькуляції. Причому оскільки структурні підрозділи певним чином співпідпорядковані (наприклад, «цех – дільниця – бригада»), аналітичний **облік за місцями виникнення витрат повинен будуватися за ієрархічним принципом**.

Установлення такої номенклатури дозволяє вже на початковому етапі бухгалтерського обліку класифікувати витрати, що виникають у підрозділах підприємства, і забезпечувати диференційований розподіл понесених витрат на одиницю продукції, необхідний для точного калькулювання собівартості.

Класифікація за видами продукції, робіт, послуг. На підставі цієї класифікації всі витрати, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групують за типами (серіями, групами) виробів або за окремими виробничими замовленнями. З її допомогою визначають економічну доцільність виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг).

Класифікація за відношенням витрат до процесу виробництва. Ця класифікація виділяє два конкретні види витрат: основні та накладні.

До **основних** належать витрати, пов'язані безпосередньо з технологічними процесами виробництва. **Накладні** ж витрати виникають у зв'язку з управлінням та обслуговуванням виробництва.

Наприклад, заробітна плата виробничих робітників безпосередньо пов'язана з технологічними процесами виробництва продукції. А отже, витрати на її виплату є основними. А ось заробітна плата допоміжних робітників та апарату управління цеху пов'язана лише з обслуговуванням виробництва і його управлінням. Тому її відносять до накладних витрат.

Класифікація за способом віднесення на собівартість. Залежно від способу віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) виділяють **прямі** витрати і **непрямі**.

Прямими є витрати, які пов'язані з виробництвом окремих видів продукції або виконанням конкретних робіт і можуть бути віднесені на їх собівартість безпосередньо, **без розподілу**, за даними первинних документів.

Такими витратами в більшості галузей промисловості є, наприклад, витрати сировини, основних матеріалів, покупних виробів і напівфабрикатів, основна заробітна плата виробничих робітників тощо.

Непрямими вважають витрати, які пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (робіт, послуг) і тому мають бути відповідним чином **розподілені** за допомогою спеціальних методів.

До непрямих належать **загальновиробничі витрати**. Їх спочатку акумулюють на збірно-розподільчому **рахунку 91** «Загальновиробничі витрати», а потім включають до собівартості конкретних виробів за допомогою спеціальних розрахунків. При цьому базу розподілу обирають з урахуванням

особливостей організації та технології виробництва. Її потрібно обов'язково зазначити в наказі про облікову політику.

Установлена база не повинна змінюватися протягом усього фінансового року.

Поділ витрат на прямі та непрямі має умовний характер. Одні й ті ж види витрат для одного підприємства можуть бути прямими, а для іншого – непрямими. Тут усе залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва.

Наприклад, у галузях добувної промисловості, на підприємствах, що виробляють електричну та теплову енергію, усі витрати на виробництво прямі. У тих же галузях промисловості, у яких з початкової сировини і в одному технологічному процесі виробляють декілька видів продукції (наприклад, нафтопереробна промисловість), навіть витрати сировини та основних матеріалів вимагають непрямого розподілу.

Адже часто основні витрати виходячи з конкретних умов доводиться розподіляти непрямим шляхом, а деякі накладні витрати відносити на собівартість продукції за прямою ознакою.

Класифікація за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат. За цією класифікацією виокремлюють два види витрат: **змінні та постійні**.

Змінними вважають витрати, абсолютна величина яких змінюється (зростає або знижується) залежно від зміни обсягу виробництва. прикладом таких витрат є витрати сировини та матеріалів. Так, збільшення обсягів виробництва підприємства вимагає збільшення кількості сировини та матеріалів, що використовуються в цьому виробництві. А отже, зростають і витрати на них. І навпаки – при зменшенні обсягів виробництва зменшується і витрачання сировини та матеріалів. У таку залежність потрапляють також витрати технологічного палива та енергії, відрядна оплата праці виробничих робітників, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), що нараховується на неї, тощо.

Збільшення витрат не завжди буде пропорційним збільшенню обсягу виробництва. Те саме стосується й взаємозалежності зменшення витрат від зменшення обсягу виробництва. Так, частина змінних витрат може зростати в меншій мірі, ніж обсяг виробництва, оскільки зі збільшенням обсягу виробництва створюються сприятливі умови для кращого використання основних засобів, палива, матеріалів, підвищення продуктивності праці, зниження матеріаломісткості продукції тощо. У зв'язку із цим цю групу витрат правильніше вважати **умовно-змінною**.

Представниками постійних витрат є витрати на утримання апарату управління цехами, амортизаційні відрахування (за винятком випадку, коли амортизація розраховується виробничим методом), витрати на опалення та освітлення приміщень тощо.

В деяких випадках зі зростанням випуску продукції (робіт, послуг) ці витрати можуть дещо зрости. Але оскільки це збільшення зазвичай незначне, то умовно вважати такі витрати постійними.

При зростанні виробництва постійні витрати є важливим фактором зниження собівартості. Вони залишаються відносно незмінними за абсолютною величиною, відповідно їх величина при зростанні випуску зменшується у розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг).

Змінні ж витрати в загальному випадку зростають у прямій залежності від збільшення обсягів виробництва, але розраховані на одиницю продукції (робіт, послуг) є постійною величиною.

Класифікація за відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг). За цією ознакою виокремлюють витрати на продукцію і витрати періоду.

Витратами на продукцію є витрати, що пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) і складають її собівартість згідно з нормами НП(С)БО 16 «Витрати».

У свою чергу, **витрати періоду** не включаються до виробничої собівартості та є витратами того періоду, у якому вони були понесені. Такими витратами є витрати на управління підприємством (адміністративні), на збут продукції та інші операційні витрати, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Класифікація за доцільністю витрачання.

За даною класифікацією витрати поділяються на ефективні та неефективні.

Ефективні – це продуктивні витрати, передбачені технологією та організацією виробництва.

Неефективні витрати – це витрати непродуктивного характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде вироблено продукт. Такі витрати необов'язкові і виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо. До них належать втрати від браку, простоїв, нестачі і втрати від псування товарно-матеріальних цінностей тощо.

Виокремлення неефективних витрат потрібне для того, щоб не допустити проникнення втрат у планування та нормування, а наднормативних витрат – до виробничої собівартості.

Класифікація за єдністю складу витрат. Ця класифікація передбачає виокремлення двох видів витрат: одноелементних і комплексних.

Одноелементні витрати є однорідними за економічним змістом, тобто складаються з одного елемента витрат. Приклади: витрати сировини та матеріалів, заробітна плата, витрати палива, енергії тощо.

Комплексними витратами є загальновиробничі витрати, до складу яких входять заробітна плата цехового персоналу, матеріали, використані на господарські потреби цеху, амортизація будівлі цеху тощо.

Класифікація за часом виникнення. Залежно від часу виникнення та віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрати поділяють на поточні витрати, витрати майбутніх періодів і майбутні витрати.

Поточні витрати – це витрати на виробництво поточного звітного періоду, які мають бути включені до собівартості продукції (робіт, послуг), виготовленої протягом цього звітного періоду.

Витратами майбутніх періодів є витрати, що понесені в поточному звітному періоді, але підлягають включенню до складу собівартості продукції

(робіт, послуг), яка випускатиметься в наступних звітних періодах. Типовими представниками таких витрат є авансові платежі з орендної плати, з передплати періодичних видань тощо.

Майбутні витрати – це витрати, які в поточному звітному періоді ще не здійснені, але для правильного формування фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) підлягають включенню до витрат виробництва за поточний звітний період у плановому розмірі. Тобто це свого роду «дзеркальне відображення» витрат майбутніх періодів. Яскравий приклад майбутніх витрат – забезпечення на оплату відпусток.

Такий поділ витрат здійснюють для найбільш повного і рівномірного відображення в собівартості всіх витрат.

Класифікація за можливістю здійснення контролю за витратами. Тут виокремлюють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати можуть контролюватися працівниками підприємства. Витрати, які не піддаються такому контролю, вважаються **неконтрольованими**.

Класифікація за економічним змістом. За цією ознакою витрати групують за економічними елементами (що і скільки витрачено на виробництво) та за статтями калькуляції (на що понесені витрати).

Групування витрат **за елементами** показує, скільки здійснено тих чи інших видів витрат (матеріальних, грошових) загалом по підприємству за певний період часу без розподілу їх на окремі види продукції та інші загальновиробничі потреби. При цьому не має значення, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу використані.

А ось класифікація витрат **за статтями калькуляції** розкриває цільове призначення витрат та їх зв’язок з технологічним процесом.

Групування витрат за економічними елементами дозволяє проаналізувати, що витрачено за поточний звітний період. Воно є базою для планування обігових коштів підприємства.

Під **економічним елементом** розуміють первинний однорідний вид витрат на виробництво, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини. Виокремлюють п’ять економічних елементів:

– матеріальні затрати;
– витрати на оплату праці;
– відрахування на соціальні заходи;
– амортизація;
– інші операційні витрати.

Склад витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції наведена у таблиці 6.18.

Таблиця 6.18 – Склад витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції

Витрати, які включаються до виробничої собівартості	Склад витрат
1	2
Прямі матеріальні витрати	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, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 НП(С)БО 16 «Витрати».
Прямі витрати на оплату праці	включається 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.
Інші прямі витрати	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 справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, вартість придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій, палива та електроенергії на технологічні цілі. До інших прямих витрат належать також втрати від браку
Змінні загальновиробничі витрати	витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.
Постійні розподілені загальновиробничі витрати	витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Групування витрат за економічними елементами наведено у таблиці 6.19.

Таблиця 6.19 – Групування витрат за економічними елементами

Елемент витрат	Витрати, що включаються до складу відповідного елемента
1	2
Матеріальні затрати	1) сировина та матеріали (основні та допоміжні), що використовуються при виготовленні продукції, для технологічних цілей і сприяння у виробничому процесі, крім зворотних відходів, вартість яких віднімається;

Продовження таблиці 6.19

1	2
	2) покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, що підлягають монтажу або додатковій обробці; 3) товари, які використані для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам; 4) паливо та енергія, придбані в сторонніх організацій для технологічних цілей, опалення та освітлення виробничих приміщень, транспортних робіт, пов'язаних з обслуговуванням виробництва власним транспортом, тощо; 5) запасні частини, використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП; 6) будівельні матеріали, витрачені на технологічні цілі, утримання та ремонт необоротних активів; 7) тара і тарні матеріали, які використані при виробництві продукції, якщо це передбачено технологічним процесом та здійснюється в цеху (на дільниці) до здавання готової продукції на склад; 8) МШП, використані у виробничій діяльності підприємства (інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо); 9) роботи та послуги виробничого характеру, виконані для підприємства сторонніми організаціями: – обробка сировини та матеріалів; – здійснення окремих операцій з виробництва продукції; – транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення вантажу по території підприємства, які є складовою технологічного процесу виробництва; – проведення випробувань з метою визначення якості сировини та матеріалів, що використовуються у виробництві, на відповідність установленим стандартам і технічним умовам тощо; 10) втрати внаслідок нестачі матеріальних цінностей у межах установлених норм природного убутку
Витрати на оплату праці	1) витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат; 2) гарантійні та компенсаційні виплати, пов'язані з індексацією заробітної плати, компенсацією у зв'язку із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством; 3) виплати за невідпрацьований час, передбачені законодавством (витрати на оплату відпусток або щомісячних відрахувань на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток, оплата простоїв не з вини працівників тощо); 4) інші витрати на оплату праці, що визнаються елементами витрат на оплату праці.
Відрахування на соціальні заходи	1) відрахування сум ЄСВ у розмірах і порядку, встановлених законодавством; 2) відрахування на індивідуальне страхування робітників, зайнятих виробництвом, та апарату управління цехами; 3) відрахування на інші соціальні заходи

Продовження таблиці 6.19

1	2
Амортизація	1) амортизація основних засобів; 2) амортизація інших необоротних матеріальних активів; 3) амортизація нематеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати, що не ввійшли до складу елементів, зазначених у попередніх рядках цієї таблиці, зокрема: 1) витрати, пов’язані з управлінням виробництвом, на: – придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, пов’язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг); – відрядження виробничих робітників та апарату управління цехами; – участь у семінарах, пов’язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг); – послуги зв’язку (поштові, телеграфні, телефонні, Інтернет тощо), пов’язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та обслуговуванням виробничого процесу; – придбання літератури для інформаційного забезпечення виробничого процесу; – оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління, пов’язаних з виробничим процесом (обчислювальної техніки, засобів сигналізації, пожежної та сторожової охорони); – охорону праці та техніку безпеки; 2) податки, збори та інші обов’язкові платежі, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); 3) сума сплачених платежів за користування отриманими в оперативний лізинг (оренду) необоротними активами; 4) витрати зі страхування ризиків, пов’язаних з виробничим процесом; 5) витрати на перевезення виробничих робітників до місця роботи і назад; 6) витрати на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств та організацій; 7) витрати, пов’язані з випробуваннями, контролем за відповідністю якості виробів, деталей, вузлів установленим стандартам або технічним умовам; 8) витрати, пов’язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; 9) інші витрати.

Витрати виробничої собівартості обліковують за статтями. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством та відображається у наказі про облікову політику.

Для промислових підприємств типовий перелік статей калькулювання включає:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;

- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

Відповідно до Інструкції № 291 для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції призначений рахунок 23 «Виробництво».

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;
- дорожніх господарств на утримання та 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.

Характеристика рахунку 23 «Виробництво» наведена у таблиці 6.20.

Таблиця 6.20 – Характеристика рахунку 23 «Виробництво»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
23	Виробництво	призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)

Дебет	**Кредит**
Сальдо на початок – витрати, що відносяться до незавершеного виробництва	
відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин	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)
Сальдо на кінець – витрати, що відносяться до незавершеного виробництва	

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.

Відображення в обліку витрат на виробництво наведено у таблиці 6.21.

Таблиця 6.21 – Відображення в обліку витрат на виробництво

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нарахування заробітної плати працівникам виробництва	**23**	661
2	Нарахування ЄСВ на заробітну плату працівникам виробництва	**23**	65
3	Відображення витрат працівників виробництва	**23**	372
4	Нарахована амортизація основних засобів виробництва	**23**	131
5	Списано матеріали на виробництво	**23**	201
6	Списані МШП на виробництво	**23**	22
7	Списані розподілені загальновиробничі витрати	**23**	91
8	Випущена з виробництва готова продукція	26	**23**

Визначення виробничої собівартості готової продукції

Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається за рахунком 23 «Виробництво».

Виробнича собівартість продукції (ВСП) за звітний період (місяць, квартал, рік) визначається:

ВСП	=	Сальдо початкове (незавершене виробництво на початок періоду)	+	Обороти за дебетом (виробничі витрати за звітний період)	-	Сальдо кінцеве (незавершене виробництво на кінець звітного періоду)	(6.7)

Інформація за рахунком 23 «Виробництво» наведено у таблиці 6.22.

Таблиця 6.22 – Інформація за рахунком 23 «Виробництво»

Дебет	Кредит
Сальдо початкове – 800	7) 37 624
1) прямі матеріальні витрати – 25 200	
2) заробітна плата – 8 200	
3) нарахування ЄСВ (22%) – 1 804	
4) амортизація основних засобів – 1 020	
5) зміні загальновиробничі витрати – 800	
6) постійні розподілені загальновиробничі витрати – 400	
Оборот – 37 424	
Сальдо кінцеве – 600	

Фактична виробнича собівартість готової продукції:

800 + 37 424 – 600 = 37 624 (грн)

Фактична виробнича собівартість одиниці	=	Фактична виробнича собівартість продукції	÷	Кількість виробленої продукції	(6.8)

Незавершене виробництво – це не закінчена обробкою складанням продукція, що не пройшла всі стадії (переділи) технологічного процесу і не може бути віднесена до готової продукції.

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 (п.5.НП(С)БО 9).

До незавершеного виробництва **не включають** матеріали не розпочаті обробкою, придбані напівфабрикати, що не пройшли першої стадії обробки, невиправний брак.

Незавершене виробництво визначається у кінці звітного періоду методом, який обирає підприємство і який визначається у наказі про облікову політику. На вибір методу оцінки незавершеного виробництва впливають:

− тип виробництва;

− метод обліку витрат на виробництво;

− ступінь кількісної (не)стабільності незавершеного виробництва.

Фактичну вартість незавершеного виробництва, наприклад, можна визначити:

- проведенням інвентаризації;

- аналізом обліку руху витрат.

У процесі інвентаризації незавершеного виробництва визначають:

− кількість не завершеної обробкою продукції;

− кількість сировини й матеріалів, які входять до складу незавершеної обробкою продукції.

Інвентаризація проводиться у визначені терміни. За результатами інвентаризації складають інвентаризаційні описи, на підставі яких заповнюють відомість оцінки залишків незавершеного виробництва у цілому по підприємству та окремо за місцями їх знаходження та видами продукції.

Фактичну собівартість незавершеного виробництва визначають згідно з порядком, встановленим відповідними галузями промисловості. Так, вибір підходу до оцінки незавершеного виробництва в промисловості регламентується Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, відповідно до яких залишки незавершеного виробництва оцінюють:

− за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;

− за плановими прямими витратами;

− за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів.

Основні первинні документи для визнання витрат виробничої собівартості: вимоги-накладні, накладні, наряди на виконання робіт, табелі, прибуткові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, видаткові касові ордери, довідки бухгалтерії, відомості розподілу витрат, акти прийому виконаних робіт та ін.

6.7 Облік готової продукції

Відповідно до п.6 НП(С)БО 9 «Запаси», **готова продукція** – це один із видів запасів, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Від інших видів запасів готова продукція відрізняється тим, що її не можна придбати (купити, отримати в якості внеску в уставний капітал або безоплатно), готову продукцію можна тільки виготовити на підприємстві.

Відповідно до Інструкції № 291 – **до готової продукції** належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції Планом рахунків призначено рахунок 26 «Готова продукція». Рахунок активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів.

Характеристика рахунку 26 «Готова продукція» наведено у таблиці 6.23.

Таблиця 6.23 – Характеристика рахунку 26 «Готова продукція»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
26	Готова продукція	для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства
Дебет		**Кредит**
Надходження готової продукції власного виробництва за: - фактичною виробничою собівартістю; або - нормативною вартістю		- продаж; - безоплатна передача; - обмін на інші види запасів та необоротних активів; - переведення до складу запасів іншого виду; - уцінка; - списання внаслідок нестачі, крадіжки, а також за причиною не відповідності критеріям визнання активом.

Відображення в обліку готової продукції наведено у таблиці 6.24.

Таблиця 6.24 – Відображення в обліку готової продукції

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Надходження готової продукції з виробництва на склад за виробничою собівартістю	**26**	23
2	Виробнича собівартість реалізованої готової продукції	901	**26**

Для рахунка 26 «Готова продукція» Планом рахунків типові субрахунки не передбачені, але у разі потреби підприємства можуть відкривати субрахунки

самостійно. Наприклад, на окремих субрахунках може обліковуватись продукція основного та допоміжного виробництва, продукція окремих структурних підрозділів тощо.

На підприємствах, де є незавершене виробництво, для визначення виробничої собівартості готової продукції сума витрат на їх виробництво коригується з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва. На величину збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва зменшується (збільшується) сума витрат на виробництво готової продукції. Одержана величина дорівнює виробничій собівартості готової продукції.

$$\mathbf{СВП = НВ(п) + ВВ – НВ(к),} \qquad (6.9)$$

де СВП – собівартість виготовленої продукції;

НВ(п) – незавершене виробництво на початок періоду;

НВ(к) – незавершене виробництво на кінець періоду;

ВВ – витрати на виробництво продукції за період.

Для визначення собівартості готової продукції, що була реалізована за період, собівартість готової продукції, що була вироблена за цей період, збільшується (зменшується) на суму зміни залишків готової продукції на кінець та на початок періоду.

Для визначення собівартості продукції, що була реалізована протягом місяця, застосовується така формула:

$$\mathbf{СРП = ГП(п) + СВП – ГП(к),} \qquad (6.10)$$

де ГП(п) – залишки готової продукції на початок періоду;

СРП – собівартість реалізованої продукції;

ГП(к) – залишки готової продукції на кінець періоду.

В аналітичному (складському) обліку підприємства можуть вести облік наявності та руху готової продукції ***за обліковими цінами,*** оскільки фактична виробнича собівартість на підприємстві визначається в кінці звітного періоду, а потреба у відображенні її руху існує протягом місяця.

При використанні облікових цін необхідно розраховувати відхилення фактичної виробничої собівартості від вартості готової продукції за обліковими цінами при списанні готової продукції з рахунку 26 «Готова продукція».

Сума відхилень, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 «Готова продукція» та дебетом рахунків, за якими відображено вибуття готової продукції.

Сума відхилень	=	**% відхилень**	×	**Вартість відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами**	(6.11)

$$\% \text{ відхилень} = \frac{\text{Сума відхилень на початок місяця + Відхилення з продукції, що надійшла на склад з виробництва за звітний місяць}}{\text{Вартість залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця + Вартість оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами}} \quad (6.12)$$

$$\text{Сума відхилень на початок місяця} = \text{Вартість залишку готової продукції на початок місяця за даними рахунку 26 «Готової продукції»} - \text{Вартість залишку готової продукції за обліковими цінами} \quad (6.13)$$

Таким чином, собівартість реалізованої продукції дорівнює її обліковій вартості, збільшеній (зменшеній) на суму відхилень.

Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами відображаються такою кореспонденцією рахунків:

Виробнича собівартість реалізованої готової продукції за обліковими цінами:

Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 1 000

Кредит 26 «Готова продукція» 1 000

Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами:

1) Якщо фактична собівартість вища ніж облікова ціна:

Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кредит 26 «Готова продукція»

2) Якщо фактична собівартість нижча ніж облікова ціна (методом сторно):

Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кредит 26 «Готова продукція»

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений здавальнику, а другий залишається на складі.

Для обліку випуску готової продукції з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції, зданої на склади підприємства, в натуральному та вартісному виразі. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва та для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

Відпуск продукції покупцю оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної та дати оформлення, номера і дати договору з замовником, назви та реквізити замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості.

Відображення в обліку операцій з руху готової продукції наведено у таблиці 6.25.

Таблиця 6.25 – Відображення в обліку операцій з руху готової продукції

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбуткована на склад готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2.	Оприбутковані на склад напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації на сторону	26 «Готова продукція»	25 «Напівфабрикати»
3.	При інвентаризації виявлені лишки готової продукції	26 «Готова продукція»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
4.	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як матеріали	20 «Виробничі запаси»	26 «Готова продукція»
5.	Нестача, виявлена при інвентаризації готової продукції, віднесена на винну особу	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	26 «Готова продукція»
6.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
7.	Використана готова продукція для адміністративних витрат	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»
8.	Списані витрати, пов’язані із знеціненням (уцінкою) готової продукції	947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»	26 «Готова продукція»
9.	Списана на фінансові результати первісна вартість готової продукції (при використанні тільки рахунків класу 8)	791 «Результат операційної діяльності»	26 «Готова продукція»
10.	Відображена сума витрат від знецінення запасів, псування цінностей (при використанні тільки рахунків класу 8)	84 «Інші операційні витрати»	26 «Готова продукція»

6.8 Облік палива

Для обліку палива, мастильних матеріалів (далі – ПММ) на підприємстві призначений субрахунок 203 «Паливо».

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 203.

До субрахунку 203 підприємство, за потребою, може відкривати мати субрахунки, наприклад:

- 2031 «ПММ за талонами»;
- 2032 «ПММ на складі»;
- 2033 «ПММ в автомобільних баках».

Якщо паливо призначено для подальшого продажу, то обліковують таке пальне як товари на субрахунку 281 «Товари на складі», а не як виробничі запаси.

Надходження ПММ на підприємство відбувається шляхом:

- готівкового або безготівкового розрахунку;
- безоплатного отримання;
- внеску до статутного капіталу;
- обміну на інші активи.

Придбані ПММ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю ПММ придбаних за плату є собівартість запасів, яка складається із наступних фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв’язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов’язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісною вартістю ПММ внесених до статутного капіталу є погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 9 «Запаси».

Первісною вартістю ПММ отриманих безоплатно є справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 9 «Запаси».

Первісна вартість ПММ отриманих в обмін на подібні запаси дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду

Первісна вартість отриманих ПММ в обмін на неподібні запаси – це справедлива вартість отриманих запасів.

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть бути оцінені та відображені за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первинними документами для оприбуткування палива є договір, рахунок-фактура, накладна, отримана від постачальника, товарно-транспортна накладна. Податкова накладна підтверджує право на ПК з ПДВ, якщо обидві сторони є платниками ПДВ і покупець використовує паливо у діяльності в оподатковуваних операціях. У разі відсутності ТТН платник податку на прибуток не має підстав враховувати вартість послуг з перевезення при формуванні собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів. Але за наявності інших документів, що підтверджують фактичне отримання товару і його використання у власній господарській діяльності, відсутність ТТН не може бути підставою для невизнання витрат з придбання товарів.

Аналітичний облік ПММ ведуть за кожним субрахунком за видами (марками), місцями зберігання, матеріально – відповідальними особами.

Облік придбання ПММ

За готівку паливо купує підзвітна особа з подальшим відшкодуванням своїх витрат. Як правило, в даному випадку підзвітною особою є водій. Якщо ПММ придбається за готівку, то для його придбання водіям видаються відповідні суми під звіт. Водії отримують на АЗС під час придбання ПММ касовий чек, який вони надають у бухгалтерію разом з авансовим звітом. Розмір авансу, що видається під звіт на купівлю ПММ, як правило встановлюється підприємством на підставі проведеного аналізу витрачання ПММ за певний період часу.

Підставою для оприбуткування палива на субрахунок 203 у цьому разі будуть: фіскальний чек, товарна накладна від постачальника, податкова накладна, (якщо сума фіскального чека перевищує 200 грн без урахування ПДВ, відповідно до пп. «б» п. 201.11 ПКУ), шляховий лист.

Відображення в обліку придбання ПММ підзвітною особою наведено у таблиці 6.26.

Таблиця 6.26 – Відображення в обліку придбання ПММ підзвітною особою

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Видано підзвіт грошові кошти з каси	372	301
2.	Оприбутковані ПММ	203	372
3.	Відображено ПДВ	641	372

Відображення у бухгалтерському обліку придбання ПММ безготівковим розрахунком наведено у таблиці 6.27.

Таблиця 6.27 – Відображення у бухгалтерському обліку придбання ПММ безготівковим розрахунком

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображена передплата за ПММ	371	311
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	6442	6441

Продовження таблиці 6.27

1	2	3	4
3.	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641	6442
4.	Відображено оприбуткування ПММ талонами ПДВ	331, 203/талони на бензин 6441	631 631
5.	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371
6.	Відображено отриманий за талонами бензин	203/бензин у баках	331,203/талони на бензин

Купівля за паливними талонами – цей спосіб купівлі палива передбачає укладення договору з постачальником на купівлю певної кількості, обсягу палива, із зазначенням його виду. При цьому, як правило, оплата за таке паливо відбувається до його фактичного отримання покупцем, а вид, ціна та кількість фіксуються на момент його оплати. Паливо передається до покупця на підставі виданих постачальником паливних талонів (або талонів на паливо).

Різновидом талонів є **паливна скретч-картка** – довірчий документ, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС визначеного талоном виду палива у кількості номіналу картки. Скретч-картки розрізняють за регіоном дії:

- міжрегіональні, які можна придбати у будь-якій торговій точці та отримати паливо на будь-якій з АЗС України, що обслуговують такі скретч-картки;

- регіональні – скретч-картки, продаж та відпуск палива на території певної області, позначеної на картці.

Типової форми бланків паливних талонів немає. Тож кожен постачальник самостійно обирає, за якою формою їх складати. Обов'язковий мінімум реквізитів, який має бути на талоні це – найменування та марка палива, кількість. Серед необхідних елементів змісту талона також його серійний та порядковий номери.

Передаються паливні талони від постачальника до покупця за актом приймання-передачі. Один примірник акта залишається у постачальника, а другий передається разом із талонами покупцю. Облік передоплачених паливних талонів у покупця ведеться на субрахунку 203 «Паливо» (проте для цього варто ввести аналітичний субрахунок, наприклад 2032 «Талони на паливо»). При заправці використаний паливний талон залишається на АЗС (паливний талон не є первинним документом и не може підтвердити факт купівлі палива). Заправка за талонами відображається у змінному звіті АЗС (форма №17-НП). Змінний звіт із доданими до нього талонами потрапляє з АЗС до бухгалтерії постачальника.

Придбання ПММ за паливними картками

Паливна картка – це електронна пластикова картка з чипом або магнітною смугою, яка забезпечує доступ до інформації про суму передоплати, що раніше була здійснена покупцем картки на рахунок продавця палива («грошова» картка), або про передоплачену кількість ПММ певного виду

(«літрова» картка). На основі цієї інформації і здійснюється відпуск палива покупцю на АЗС.

На відміну від паливних талонів, грошова паливна картка унеможливлює придбання палива за фіксованою ціною. Адже, оплачуючи певну кількість паливних талонів, покупець купує певний обсяг палива. А переказуючи встановлену договором суму на паливну картку, не фіксує, який обсяг палива він сплатив. У цій ситуації йдеться про суму, яка може бути витрачена на будь-яке паливо й у будь-який час. Отже, і ціна придбання палива буде така сама, як і для інших клієнтів (якщо договором не встановлено знижки для покупця – держателя паливної картки).

Є два види паливних карток: літрові та грошові. Літрові працюють за схемою скретч-карток. Відмінність між ними в тому, що скретч-картка є одноразовою і на ній зазначається кількість придбаного пального, а паливна літрова картка може бути поповнена покупцем і використовуватися протягом часу її дії та дії відповідного договору між покупцем та продавцем пального.

Але така картка має певну вартість, а тому, як правило, передається покупцю палива за актом приймання-передачі, після оплати її вартості. Така вартість картки, що оплачується продавцю палива, є заставною сумою, і за договором вона повертається покупцю палива при поверненні картки. Але якщо картка не повертається, ця сума залишається у продавця палива як компенсація понесеного ним збитку.

Списання палива

Списується ПММ відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» за методом списання, який підприємство самостійно обирає, і який зазначається у наказі про облікову політику..

Якщо паливо реалізується іншим особам, то його первісна вартість стає собівартістю реалізованого товару як у бухгалтерському (відображається на субрахунку 902).

Списання використаного на власні потреби палива на підприємствах ускладнилося зі скасуванням подорожніх листів – по суті, єдиної типової форми документів, спеціально розроблених для обліку використання палива на підприємстві. Але це не означає, що підприємства тепер не повинні складати якісь первинні документи для списання палива. Правила відображення операцій у бухгалтерському та податковому обліку єдині – про здійснення господарських операцій, що призвели до зменшення активів підприємства, потрібно складати первинні документи, які містять усі обов'язкові реквізити, встановлені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 2.4 Положення №88. Оскільки на сьогодні типової форми немає, то, відповідно до п. 2.7 Положення №88, підприємство має право самостійно скласти форму первинного документа, яким фіксуватиме витрату палива та відображатиме його списання.

Відображення списання палива у бухгалтерському обліку:

Кредит – субрахунку 203 «Паливо» ,

Дебет – рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94, 97) відповідно до напряму використання.

Наприклад, витрати на використання бензину службовим автомобілем керівника підприємства включаються до складу адміністративних витрат. А вартість палива, використаного вантажними автомобілями, що доставляють товари покупцям до складу витрат на збут. Витрати на транспортування включаються до складу первісної вартості запасів, а також необоротних активів підприємства. Отже, вартість палива, використаного службовими автомобілями підприємства, що доставили на підприємство запаси або необоротні активи, збільшує первісну вартість таких запасів/активів (списується на рахунки 20, 26, 27, 28 тощо);

Якщо підприємство розраховується безготівковим розрахунком і отримує талони, то такі талони обліковуються на субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті», а смарт-картки відносяться до МШП (рахунок 22).

Нормативи витрат палива визначаються наказом по підприємству і використовуються для контролю за використанням ПММ.

Якщо ПММ використано більше норми, то складається окрема відомість таких витрат и подається керівнику для вирішення питання, хто винен у такій перевитраті. Як, правило, такі витрати вважаються нестачею, яка підлягає відшкодуванням за рахунок винних осіб.

6.9 Узагальнення інформації про запаси в регістрах бухгалтерського обліку

Кредитові обороти на рахунках обліку запасів відображаються в розділі Журналу 5 (для підприємств, які для обліку витрат використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності») або Журналу 5А (для підприємств, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»).

Витрачання виробничих запасів підприємства можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат.

Аналітичні дані про операції з товарами та торговою націнкою узагальнюються в розділі 1 Журналу 5.

Облік виробничих запасів за синтетичними рахунками (або субрахунками) ведеться в Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) та місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат).

У Відомості 5.1. визначаються сума та рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки) а також фактична собівартість витрачених запасів (що вибули), якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи в Відомості 5.1. здійснюються на підставі документів, у яких узагальнені надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) виробничих запасів та їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний місяць (або за більш короткий проміжок часу – декада тощо).

6.10 Контрольні запитання



1. Як класифікуються запаси для цілей бухгалтерського обліку?
2. Які критерії визнання запасів?
3. Які фактичні витрати формують первісну вартість запасів, придбаних за плату?
4. Як визначається первісна вартість запасів, виготовлених власними силами підприємства?
5. Що таке справедлива вартість запасів?
6. У яких випадках використовується справедлива вартість при визначенні первісної вартості запасів?
7. Що таке подібні та неподібні активи?
8. Як визначити первісну вартість запасів, придбаних у результаті обміну подібними та неподібними активами?
9. Які витрати виключаються із собівартості запасів?
10. Які методи оцінки вибуття запасів ви знаєте?
11. У чому полягає сутність методу оцінки собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)?
12. У чому полягає сутність методу оцінки ідентифікованої собівартості запасів?
13. У чому полягає сутність методу оцінки середньозваженої собівартості?
14. У чому полягає сутність методу оцінки нормативних затрат?
15. У чому полягає сутність методу оцінки ціни продажу?
16. Що таке чиста вартість реалізації запасів?
17. За якою оцінкою відображаються запаси на дату балансу?
18. Які рахунки використовуються для відображення наявності та руху запасів? Дайте загальну характеристику цих рахунків.

6.11 Тести для самоконтролю

1. Придбані (отримані) або виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за:

А. Первісною вартістю;
Б. Справедливою вартістю;
В. Балансовою вартістю;
Г. Чистою вартістю реалізації.

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

А. Суми непрямих податків у зв’язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
Б. Суми ввізного мита;
В. Витрати на збут;
Г. Адміністративні витрати.

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

А. Дт 23 Кт 31;
Б. Дт 91 Кт 20;
В. Дт 20 Кт 372;
Г. Дт 11 Кт 30.

4. Інформація про рух запасів підприємства «Посмішка» така:

Показник	Кількість, од.	Собівартість, грн
Залишок на 01.01.	**8 000**	**11**
Придбано 08.01.	**13000**	**12**
Придбано 19.01.	**5 000**	**13**
Вибуло 22.01.	**17 000**	**?**

Якщо підприємство використовує метод ФІФО, собівартість залишку запасів станом на 31.01. становитиме:

А. 99 000 грн;
Б. 108 000 грн;
В. 113 000 грн;
Г. 117 000 грн.

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

А. Не виключаються зі складу активів до повного нарахування суми амортизації;

Б. Виключаються зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів;

В. Не виключаються зі складу активів протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року від дати зарахування;

Г. Відносяться до нематеріального активу.

6. Яке з наступних повідомлень є неправильним по відношенню до постійної системи обліку запасів?

А. Система постійного обліку запасів сприяє кращому контролю за запасами;

Б. Бухгалтерські записи постійно відображають запаси, які є в наявності на будь-який момент часу;

В. Собівартість реалізованої продукції визнається, коли за кожним продажем здійснюється запис:

Дебет 901 «Собівартість реалізованої продукції»

Кредит 79 «Фінансові результати»;

Г. Придбання запасів відображається за дебетом рахунка «Виробничі запаси».

7. Витрати в незавершеному виробництві на кінець звітного періоду відображає:

А. Сальдо рахунка 23 «Виробництво»;
Б. Сальдо рахунка 25 «Напівфабрикати»;
В. Дебетовий оборот рахунка 26 «Готова продукція»;
Г. Дебетовий оборот рахунка 23 «Виробництво».

8. Якщо товари обліковуються за цінами продажу, то різниця між купівельною вартістю і цінами продажу відображається на:

А. Рахунку «Торгова націнка»;

Б. Рахунку «Інші доходи від операційної діяльності»;

В. Рахунку «Дохід від реалізації товарів»;

Г. Рахунку «Інші надзвичайні доходи».

9. Чиста вартість реалізації запасів – це:

А. Сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;

Б. Витрати на придбання, на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місця знаходження та приведення їх у теперішній стан;

В. Очікувана ціна реалізації в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;

Г. Сума, яку можна отримати від продажу або сплатити за придбання на активному ринку.

10. Первісною вартістю запасів отриманих в обмін на подібні запаси є:

А. Балансова вартість переданих запасів;

Б. Балансова вартість отриманих запасів;

В. Справедлива вартість отриманих запасів;

Г. Справедлива вартість переданих запасів.

11. В обліку використовуються такі методи вибуття запасів:

А. - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості ;
- метод ФІФО;
- нормативних затрат;
- ціни продажу;

Б. - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості ;
- нормативних затрат;
- метод LIФО;
- ціни продажу;

В. - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- нормативних витрат;
- метод LIФО;
- метод ФІФО;

Г. - метод LIФО;
- середньозваженої собівартості;
- нормативних витрат;
- ціни продажу;
- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

12. Назвіть господарську операцію, яка відображається записом: Дт 20 Кт 372:

А. Придбані виробничі запаси з оплатою грошовими коштами (на суму договору поставки);

Б. Прийняті на склад товари;

В. Прийняті і оприбутковані матеріали придбані підзвітними особами;
Г. Отримано товар від постачальника.

13. Виберіть вірну бухгалтерську проводку, яка відображає наступну господарську операцію: виявлена нестача матеріальних цінностей при інвентаризації:

А. Дт 947 Кт 20;
Б. Дт 791 Кт 20;
В. Дт 90 Кт 20;
Г. Дт 442 Кт 20.

14. Назвіть рахунок обліку виготовленої продукції:

А. 23;
Б. 26;
В. 90;
Г. 20.

15. Назвіть проводку оприбуткування на склад виготовленої продукції:

А. Дт 20 Кт 26;
Б. Дт 26 Кт 25;
В. Дт 901 Кт 26;
Г. Дт 26 Кт 23.

16. Відобразити в обліку господарську операцію: Списана собівартість реалізованої продукції:

А. Дт 901 Кт 23;
Б. Дт 901 Кт 25;
В. Дт 701 Кт 901;
Г. Дт 901 Кт 26.

17. Назвіть, яку господарську операцію відображає запис: Дт 26 «Готова продукції» та Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»:

А. Списана на фінансові результати первісна вартість готової продукції;
Б. Отримано готову продукцію в результаті здійснення спільної діяльності;
В. Відображено дооцінку готової продукції;
Г. При інвентаризації виявлені лишки готової продукції.

18. На яких рахунках обліковуються витрати за економічними елементами?

А. 20, 22, 66, 65, 13, 63, 685, 372, 64;
Б. 23, 92, 93, 94, 13;
В. 801, 85, 812, 821, 833, 84;
Г. 23, 66, 65, 13, 63, 685, 372, 64.

19. Фактична виробнича собівартість продукції розраховується на рахунку:

А. 90;
Б. 26;
В. 92;
Г. 23.

20. Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції складається з:

А. - виробничої собівартості продукції;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат;
Б. - загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат;
- адміністративних витрат;
В. - виробничої собівартості продукції;
- розподілених загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат;
Г. - виробничої собівартості продукції;
- адміністративних витрат;
- витрат на збут.

21. На рахунку 23 «Виробництво» відображається:

А. Фактична виробнича собівартість завершеної виробництвом продукції;
Б. Планова виробнича собівартість завершеної виробництвом продукції;
В. Собівартість реалізованої продукції;
Г. Загальновиробничі витрати.

22. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції визначаються:

А. НП(С)БО 16 «Витрати»;
Б. НП(С)БО 9 «Запаси»;
В. Підприємством;
Г. Ваш варіант відповіді.

23. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції включаються:

А. - прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
Б. - прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподіленні загальновиробничі витрати;
В. - прямі матеріальні витрати;
- інші прямі витрати;
Г. - прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

24. Рахунки 8 класу класифікують витрати:

А. За функціональною ознакою;
Б. За економічними елементами;
В. За центрами виникнення;
Г. За статтями витрат.

6.12 Практичні приклади

Приклад 1.

Підприємство «А» передало підприємству «Б» на безоплатній основі тару, вартість якої 2 900 грн. Справедлива вартість тари – 2 500 грн.

Первісна вартість безоплатно одержаної тари – 2 500 грн.

Відобразити у бухгалтерському обліку оприбуткування безоплатно одержаної тари.

Рішення.

Відображення у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 6.28.

Таблиця 6.28 – Відображення у бухгалтерському обліку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Оприбуткування безоплатно одержаної тари	204«Тара й тарні матеріали»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	2 500

Приклад 2.

Підприємство «А» здійснило обмін з підприємством «Б» фарби червоного кольору на фарбу зеленого кольору.

Фарба червоного кольору:

- балансова вартість – 280 грн;
- справедлива вартість – 260 грн.

Фарба зеленого кольору – балансова вартість – 290 грн.

Необхідно визначити первісну вартість фарби зеленого кольору та відобразити у бухгалтерському обліку обмін подібними запасами.

Рішення.

Підприємства здійснили обмін подібними запасами. При обміні подібними запасами первісною вартістю є балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Таким чином, первісна вартість придбаних запасів дорівнює справедливій вартості переданих запасів – 260 грн.

Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду: 280 грн – 260 грн = 20 грн.

Таблиця 6.29 – Відображення у бухгалтерському обліку обмін подібними запасами

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списання на витрати звітного періоду різниці між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	205 «Будівельні матеріали»	20
2	Оприбуткування фарби зеленого кольору	205/зелена	205/червона	260

Приклад 3.

Підприємство «А» здійснює обмін фарби: – балансова вартість 800 грн; справедлива – 850 грн на пісок: балансова вартість – 1 000 грн, доплативши готівкою 240 грн, у т.ч. ПДВ – 40 грн. Необхідно визначити первісну вартість цементу.

Рішення.

Підприємство здійснює обмін неподібними запасами. Первісна вартість піску дорівнює справедливій вартості фарби, скоригованій на суму грошових коштів. Первісна вартість піску = 850 грн + 200 грн = 1 050 грн.

Приклад 4.

Підприємство отримало сировину, за яку попередньо сплатило постачальнику 1 400 грн. з ПДВ. Витрати на доставку сторонньою організацією склали 60 грн з ПДВ, вантажно-розвантажувальні роботи здійснено власними силами, за які нарахована зарплата у розмірі 140 грн.

Необхідно відобразити в обліку надходження сировини.

Рішення.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків; транспортно-заготівельні витрати за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів Отже, всі витрати, що вказані в задачі повинні бути віднесені на первісну вартість придбаних запасів. Відображення в обліку надходження сировини наведено у таблиці 6.30.

Таблиця 6.30 – Облік надходження сировини

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Сплачено постачальнику аванс за сировину	371	311	1 400
2.	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442	6441	233,33
3.	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641/ПДВ	6442	233,33
4.	Оприбутковано одержану сировину по купівельній вартості без ПДВ	201	631	1 166,67
5.	Списано заборгованість постачальника з ПДВ	6441	631	233,33
6.	Залік заборгованості	631	371	1400
7.	Списано транспортні послуги сторонніх організацій	289	631	50
8.	Відображено ПДВ	6442	631	10
9.	Зараховано суму ПК (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641/ПДВ	6442	10
10.	Оплата послуг	631	311	60
11.	Нарахована заробітна плата	289	661	140
12.	Нарахований єдиний соціальний внесок	289	651	30,08
13.	Розподіл транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком при їх вибутті	201	289	105,20

Приклад 5.

На підставі вхідних даних розрахувати вартість запасів при періодичному і постійному веденні обліку вибуття запасів різними методами: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, Фіфо. Оцінити вплив методів оцінки запасів при їх вибутті на суму прибутку.

Вихідні дані про рух товару «А» за місяць наведено у таблиці 6.31.

Таблиця 6.31 – Вихідні дані про рух товару «А» за місяць

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн
01.03.2024р.	Залишок на початок місяця	15	10
14.03.2024р.	Придбано	15 (7+8)	12
17.03.2024р.	Продано	10	20
24.03.2024р.	Придбано	17	13
29.03.2024р.	Продано	12	20

Рішення.

При періодичному веденні обліку:

Ідентифікована собівартість

Залишок на початок місяця = 15 × 10 = 150 грн.

Виручка від реалізації = 10 × 20 + 12 × 20 = 200 + 240 = 440 грн.

Вартість придбання = 15 × 12 + 17 × 13 = 180 + 221 = 401 грн.

Середньозважена собівартість

Середня ціна = (15×10)+(15×12)+(17×13) = 11,72

Сума продажу = 22×11,72=257,84

Залишок на кінець = 25×11,72=293

Метод Фіфо

Сума продажу = (15×10) + (7×12) = 150 + 84=234

Залишок на кінець = (8×12) + (17×13) = 96+221=317

При постійному веденні обліку:

Ідентифікована собівартість

При використанні методу ідентифікованої собівартості повинно бути відомо скільки одиниць товару «А» вибуло та за якою ціною. В нашому прикладі:

Вибуття запасів : 10 од. × 10 грн = 100 грн.

5 од. × 12 грн = 60 грн.

7 од. × 13 грн = 91 грн

Разом: 251 грн.

Залишок запасів на кінець місяця = 150 + 401 – 251 = 300 грн.

5 од. × 10 грн = 50 грн.

10 од. × 12 грн = 120 грн.

10 од. × 13 грн = 130 грн.

Середньозважена ціна

Вибуття запасів: **17.03.2024 р.**

середньозважена ціна одиниці товару «А»:

(15 × 10 + 15 × 12) ÷ 30 = 330 ÷ 30 = 11 грн.

Виручка від продажу = 10 × 11 = 110 грн.

29.03.2024 р. середньозважена ціна одиниці товару «А» =

= (20 × 11 + 17 × 13) ÷ 37 = 441 ÷ 37 = 11,92 грн.

Виручка від продажу = 12 × 11,92 = 143 грн.

Залишок запасів на кінець місяця :

150 + 180 – 110 + 221 – 143 = 298 грн.

Або в цілому за місяць:

Середньозважена ціна:

(15×10+15×12+17×13)÷(15+15+17)=551÷47=11,72 грн.

Виручка від продажу = 11,72 × (10 + 12) = 258 грн.

Залишок запасів на кінець місяця = 150 + 180 + 221 – 258 = 293 грн.

Метод ФІФО

Вибуття запасів:

17.03.2024 р. 10 од. × 10 = 100 грн.

29.03.2024 р. 5 од. × 10 = 50 грн.

29.03.2024 р. 7 од. × 12 = 84 грн.

Разом: 234 грн.

Залишок запасів на кінець місяця:

8 од. × 12 = 96 грн.

17 од. × 13 = 221 грн.

Разом: 317 грн.

Вплив на прибуток різних методів оцінки запасів наведено у таблиці 6.32.

Таблиця 6.32 – Вплив на прибуток різних методів оцінки запасів (грн)

№	Показник	Ідентифіко-вана собівартість	Середньозважена ціна		ФІФО
			За кожною операцією вибуття	В цілому за місяць	
1.	Виручка від продажу	440	440	440	440
2.	Залишок на початок місяця	150	150	150	150
3.	Придбано	401	401	401	401
4.	Залишок на кінець місяця	300	298	293	317
5.	Собівартість реалізованих запасів	251	253	258	234
6.	Валовий прибуток	189	187	182	206
7.	Витрати періоду	130	130	130	130
8.	Прибуток до оподаткування	59	57	52	76
9.	Податок на прибуток	15	14	13	19
10.	Чистий прибуток	44	43	39	57

Відповідно до НП(С)БО 9 для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Таким чином, підприємство може обрати, наприклад, метод ідентифікованої собівартості для оцінки запасів, що використовуються для спеціальних замовлень, а для решти запасів метод ФІФО або будь-який інший.

Приклад 6.

Дані про рух виробничих запасів «А» підприємства «Альфа» наведено у таблиці 6.33.

Таблиця 6.33 – Дані про рух виробничих запасів «А» підприємства «Альфа»

Показник	Кількість, од.	Собівартість, грн
Залишок на початок періоду	8 000	8
Придбання за звітний період	10 000	6
Реалізовано за звітний період	9 000	?

Необхідно визначити собівартість запасів, що вибули за звітний період, використовуючи метод середньозваженої собівартості; відобразити в обліку придбання запасів та списання собівартості реалізованих запасів.

Рішення.

Розрахунок собівартості запасів, що вибули:

$$\frac{(8\,000 \times 8) + (10\,000 \times 6)}{8\,000 + 10\,000} = \frac{64\,000 + 60\,000}{18\,000} = 6{,}89 \text{ за одиницю}$$

Собівартість реалізованих запасів складає:

$$9\,000 \times 6{,}89 = 62\,010 \text{ грн.}$$

Відображення в обліку надходження та вибуття запасів наведено у таблиці 6.34.

Таблиця 6.34 – Відображення в обліку надходження та вибуття запасів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Придбання запасів	20	631	60 000
2.	Відображення ПДВ	6442	631	12 000
3.	Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641/ПДВ	6442	12 000
4.	Списання собівартості реалізованих запасів	901	20	62 010

Приклад 7.

Залишок цегли на складі підприємства на 01.01.2025 р. становив 50 тис. шт., первісна вартість якої 200 грн за одну тисячу. Протягом місяця підприємство отримало :

- 10.01 – 20 тис. шт. цегли на суму 4 500 грн;
- 15.01. 30 тис. шт. цегли на суму 6 900 грн;
- 20.01. 50 тис. шт. цегли на суму 12 000 грн.

25.01. реалізовано 75 тис. шт. цегли. на суму 22 500 грн. Оплату отримано після його відвантаження.

Необхідно:

- визначити фінансовий результат реалізації цегли при застосуванні оцінки запасів при вибутті за методом ФІФО та методом середньозваженої собівартості.
- відобразити в обліку реалізацію цегли.

Рішення.

Визначення оцінки вибуття цегли за методом ФІФО наведено у таблиці 6.35.

Таблиця 6.35 – Визначення оцінки вибуття цегли за методом ФІФО

Показники	Кількість, тис. шт.	Ціна за 1 тис. шт.	Загальна сума, грн
Залишок на 01.01.	50	200	10 000
Надходження:			
10.01	20	225	4 500
15.01	30	230	6 900
20.01	50	240	12 000
Всього запасів	150	-	33 400
Реалізація 25.01. всього	75		15 650
в т.ч.	50	200	10 000
	20	225	4 500
	5	230	1 150
Залишок	75		17 750
в т.ч.	25	230	5 750
	50	240	12 000

Визначення оцінки вибуття цегли за методом середньозваженої ціни наведено у таблиці 6.36.

Таблиця 6.36 – Визначення оцінки вибуття цегли за методом середньозваженої ціни

Показники	Кількість, тис. шт.	Ціна за 1 тис. шт.	Загальна сума, грн
1	2	3	4
Залишок на 01.01.	50	200	10 000
Надходження:			
10.01	20	225	4 500
15.01	30	230	6 900
20.01	50	240	12 000
Всього запасів	150	222	33 400
Реалізація 25.01. всього	75	222	16 700
Залишок	75	222	16 700

Таким чином, при оцінці запасів при вибутті за середньозваженою собівартістю їх вартість при вибутті буде на 1050 грн (16700 – 15650) більша ніж за методом ФІФО. При високих темпах інфляції більш реально буде відображатись фінансовий стан підприємства при застосуванні методу середньозваженої собівартості, а при низьких – метод оцінки запасів при вибутті не буде мати суттєвого значення.

Відображення в обліку за різними методами оцінки запасів при вибутті наведено у таблиці 6.37.

Таблиця 6.37 – Відображення в обліку за різними методами оцінки запасів при вибутті

Зміст операції	Метод ФІФО			Метод середньозваженої ціни		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
Відвантажений товар покупцеві	361	702	22500	361	702	22500
Відображений податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	3750	702	641	3750
Дохід від реалізації списаний на фінансовий результат	702	791	18750	702	791	18750
Списання собівартості відвантаженого товару	902	282	15650	902	282	16700
Собівартість відвантаженого товару списана на фінансовий результат	791	902	15650	791	902	16700
Надійшли кошти від покупця за проданий товар	311	361	22500	311	361	22500
Отриманий прибуток від реалізації товару	791	441	3100	791	441	2050

Приклад 8.

Підприємство виготовляє МШП для власного використання у господарській діяльності. За звітний період для виготовлення МШП були затрачені матеріали на суму 2 900 грн, нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим у процесі виробництва МШП у сумі 16 000 грн, нарахована амортизація на основні засоби, які використовуються для виготовлення МШП – у сумі 1 000 грн. Виготовлені МШП були оприбутковані на склад.

Необхідно визначити первісну вартість МШП, виготовлених власними силами, відобразити в обліку операції по виготовленню МШП.

Рішення.

Відображення в обліку МШП наведено у таблиці 6.38.

Таблиця 6.38 – Відображення в обліку МШП

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Списані матеріали для виготовлення МШП	23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»	2 900
2	Нарахована заробітна плата робітникам, зайняти у процесі виробництва МШП	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	16 000
3	Нарахований ЄСВ на заробітну плату	23 «Виробництво»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	3 520

Продовження таблиці 6.38

1	2	3	4	5
4	Нарахована амортизація на основні засоби, які використовуються для виготовлення МШП	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	1 000
5	Оприбуткування МШП	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	23 «Виробництво»	23 420

Приклад 9.

Підприємством придбані МШП на суму 600 грн, у тому числі ПДВ 100 грн. Протягом звітного періоду передано зі складу на виробництво продукції МШП на суму 300 грн. Безоплатна одержані МШП на суму 800 грн за справедливою вартістю. Оприбутковані МШП, виявлені в ході інвентаризації на суму 400 грн.

Необхідно відобразити в обліку господарські операції.

Рішення.

Відображення в обліку господарських операцій з МШП наведено у таблиці 6.39.

Таблиця 6.39 – Відображення в обліку господарських операцій з МШП

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Отримані МШП від постачальника	22«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	500
2	Відображено ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	100
3	Зараховано суму податкового кредиту (зареєстровано ПН в ЄРПН)	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	100
4	Відображення оплати постачальнику за МШП	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	600
5	Передано зі складу на виробництво продукції МШП	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	300
6	Оприбутковані безоплатно одержані МШП	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	800
7	Оприбутковані МШП, виявлені в ході інвентаризації	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	400

Приклад 10.

На складі підприємства в ході проведеної інвентаризації виявлено нестачу МШП з вини комірника на суму 120 грн, у тому числі ПДВ – 20 грн. Суму нестачі було утримано із заробітної плати комірника відповідно до його письмової заяви.

Необхідно визначити суму відшкодування та відобразити в обліку виявлену нестачу МШП та її погашення винною особою.

Рішення.

Визначення суми до відшкодування комірником.

Сума до відшкодування визначається відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.1996 р.:

Сума до відшкодування = ((Балансова вартість на момент виявлення факту нестачі – Амортизаційні відрахування) × Загальний індекс інфляції + ПДВ + Акцизний податок) × 2 (6.1)

Сума до відшкодування = (100 × 1,0 + 20) × 2 = 240 грн.

Відображення в обліку нестачі МШП та її відшкодування наведено у таблиці 6.40.

Таблиця 6.40 – Відображення в обліку нестачі МШП та її відшкодування

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Списана облікова вартість МШП	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	100
2	Відображено у позабалансовому обліку невідшкодованої нестачі	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	-	100
3	Відображення заборгованості винної особи за виявлену нестачу МШП	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	240
4	Списано з позабалансового обліку виявлену нестачу МШП	-	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	100
5	Утримано суму нестачі МШП із заробітної плати комірника	661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	240
6	Відображена сума нестачі, що підлягає перерахуванню до бюджету	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	64 Розрахунки за податками й платежами»	140
7	Перерахована сума відшкодування до бюджету	64 «Розрахунки за податками й платежами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	140

Продовження таблиці 6.40

1	2	3	4	5
8	Визначення фінансового результату від виявленої нестачі МШП	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	791 «Результат операційної діяльності»	100
		791 «Результат операційної діяльності»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	100

Приклад 11.

Суб'єкт господарювання виготовляє продукцію «А» – планова виробнича собівартість продукції «А» – 2 200 грн.

Суму загальновиробничих витрат розподіляють пропорційно сумі прямих витрат і відповідно до розрахунків коефіцієнт розподілу складає 0,468.

Незавершене виробництво на початок звітного періоду – 35 600 грн,

Незавершене виробництво на кінець звітного періоду – 37 800 грн.

За звітний період випущено 60 одиниць продукції «А».

Відобразити в обліку господарських операцій за звітний період. Розрахувати фактичну виробничу собівартість продукції та визначити відхилення фактичної виробничої собівартості від планової.

Рішення.

Відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій за звітний період наведено у таблиці 6.41.

Таблиця 6.41 – Відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій за звітний період

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Списані виробничі запаси на виробництво продукції «А»	23	20	35 000
2	Списані виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91	20	2 250
3	Списані ТЗВ на виробничі запаси для виробництва продукції «А»	23	20/ТЗВ	6 100
4	Списані ТЗВ на виробничі запаси для загальновиробничих витрат	91	20/ТЗВ	1 880
	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	23	661	38 000
6	Нарахована заробітна плата працівникам управління цеху	91	661	18 000
7	Нарахування ЄСВ на заробітну плату робітникам основного виробництва	23	651	8 360
8	Нарахування ЄСВ на заробітну плату працівникам управління цеху	91	651	3 960
9	Нарахована амортизація на основні засоби загальновиробничого призначення	91	13	28 000
10	Акцептовано рахунок-фактуру за електроенергію: на виробництво продукції «А» на загальновиробничі витрати	 23 91	 63 63	 18 200 8 000

Продовження таблиці 6.41

1	2	3	4	5
11	Списані загальновиробничі витрати на продукцію А (86660 × 0,468)	23	91	40 557
12	Відображення суми відхилення фактичної собівартості випуску готової продукції від планової за калькуляційним розрахунком	26	23	518

Фактична виробнича собівартість продукції «А» складає:

35 600 + 134 718 – 37 800 = 132 518 (грн)

Відхилення фактичної виробничої собівартості від планової складає:

132 518 – 132 000 = 518 грн.

Таким чином, фактична виробнича собівартість більше планової на 518 грн. Для того, щоб відобразити випуск готової продукції «А» за фактичною собівартістю необхідно його планову собівартість збільшити до рівня фактичної на 518 грн. У бухгалтерському обліку відхилення відображається додатковою проводкою (у журналі господарських операцій – це операція за № 12). Якщо, фактична виробнича собівартість нижче планової, у бухгалтерському обліку відхилення відображають методом «червоного сторно».

Приклад 12.

На виробництво продукції витрачено: сировини та матеріалів 21 000 грн, прямі витрати на оплату праці 12 000 грн, нарахування на заробітну плату 4 440 грн, амортизація основних засобів виробничого призначення 437 грн. Отримані послуги сторонніх організацій виробничого призначення 1 224 грн. Залишок незавершеного виробництва на початок періоду 5 372 грн, на кінець періоду 7 212 грн. Визначити виробничу собівартість виготовленої продукції та відобразити в обліку.

Рішення.

Відображення в обліку собівартості виготовленої продукції наведено у таблиці 6.42.

Таблиця 6.42 – Відображення в обліку собівартості виготовленої продукції

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Списані сировина та матеріали	23 «Виробництво	201 «Сировина й матеріали»	21 000
2	Нарахована заробітна плата	23«Виробництво	661 «Розрахунки за заробітною платою»	12 000
3	Нарахування на заробітну плату	23«Виробництво	651 «Розрахунки за страхуванням»	4 400
4	Нарахована амортизація	23«Виробництво	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	437
5	Отримані послуги	23«Виробництво	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1 224
6	Списана ГП	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	37 261

Приклад 13.

Підприємство придбало 400 л. пального вартістю 12 000 грн., у тому числі ПДВ – 2 000 грн. Пальне відпускається за талонами номіналом 20 л.

Відобразити у бухгалтерському обліку господарські операції відпуск пального за талонами.

Рішення.

Відображення у бухгалтерському обліку господарські операції відпуск пального за талонами наведено у таблиці 6.43.

Таблиця 6.43 – Відображення у бухгалтерському обліку відпуск пального за талонами

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображена передоплата за пальне	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	12 000
2	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит»	2 000
3	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	641 «Розрахунки за податками»/ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	2 000
4	Оприбутковано пальне у вигляді талонів	331 «Грошові кошти в національній валюті»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	10 000
5	Відображено списання податкового кредиту з ПДВ	6441 «Податковий кредит»	685«Розрахунки з іншими кредиторами»	2 000
6	Взаємозалік заборгованостей	685«Розрахунки з іншими кредиторами»	371«Розрахунки за виданими авансами»	12 000
7	Отримано 40 л пального	203 «Паливо»	331«Грошові кошти в національній валюті»	1 000
8	Списано пальне на витрати	92 «Адміністративні витрати»	203«Розрахунки з іншими кредиторами»	1 000

Приклад 14.

Залишок запасів на складі станом на 1 березня 2024 року складав 20 тис. одиниць за ціною 10,00 грн. Залишок транспортно-заготівельних витрат на початок місяця становив 25 000 грн. Протягом місяця на підприємство надійшло 460 тис. одиниць запасів даного виду: перша партія – 120 тис. од. за ціною 15,00 грн; друга партія – 140 од. за ціною 12,00 грн; третя партія – 200 тис. од. за ціною 20,00 грн. Витрати на транспортування запасів протягом місяця склали 360 000 грн. Вибуло за місяць 370 тис. од. Визначити собівартість запасів, що вибули і залишку: 1) за методом ФІФО; 2) за середньозваженою собівартістю**.**

Рішення.

1) Визначаємо собівартість запасів, що вибули і залишку за методом ФІФО (таблиця 6.44).

Таблиця 6.44 – Собівартість запасів, що вибули і залишку за методом ФІФО

Партія	Залишок на 01.03.2024 р.			Надійшло			Вибуло			Залишок на 01.04.2024 р.		
	К-ть, тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн	К-сть, тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн	К-сть тис. од	Ціна	Сума, тис. грн	К-сть, тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн
-	20	10,00	200,00	-	-	-	20	10,00	200,00	-	-	-
1	-	-	-	120	15,00	1800,00	120	15,00	1800,00	-	-	-
2	-	-	-	140	12,00	1680,00	140	12,00	1680,00	-	-	-
3	-	-	-	200	20,00	4000,00	90	20,00	1800,00	110	20,00	2200,0
Разом	20	-	200,00	460	-	7480,00	370	-	5480,00	110	20,00	2200,0

Визначаємо вартість списаних запасів за методом ФІФО (для цілей ФІФО вважається, що першими вибувають саме ті запаси, що надійшли першими). У першу чергу списується залишок на початок місяця, потім – надходження в звітному місяці: спочатку перша партія, потім друга і т.д., поки не набереться загальна кількість запасів, що підлягає списанню в цьому місяці (у прикладі – 370 од.). З третьої партії надходження (200 од.) запасів узято стільки, скільки необхідно для того, щоб у результаті вийшла кількість – 370 од.

Оскільки підприємство окремо обліковує витрати, пов’язані з придбанням запасів, необхідно провести розподіл транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка, використовуючи таблицю 6.45.

Таблиця 6.45 – Розподіл транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка

№	Зміст	Вартість запасів, тис. грн (Дт/Кт рахунку 20)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн (Дт/Кт аналітичного рахунка 289)
1	2	3	4
1	Залишок на початок місяця	200	25
2	Надійшло за місяць	7480	360
3	Разом	7680	385
4	%ТЗВ=(ТЗВп+ТЗВн)÷(Зп+Зн)	(25+360)÷(200+7480)=0,0501 або 5,01%	
5	Вибуло за місяць (витрачено на виробництво)	5480	275 (5480х5,01/100)
6	Залишок на кінець місяця (ряд. 3 – ряд. 5)	2200 (7680-5480)	110 (385-275)

Кореспонденція рахунків з обліку запасів наведено у таблиці 6.46.

Таблиця 6.46 – Кореспонденція рахунків з обліку запасів

№	Зміст операції	Підстава	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Придбано запаси з наступною оплатою в постачальників – платників ПДВ за вартістю без ПДВ	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	20	63	7480
2	Витрачено запаси у виробництво (оцінка за методом ФІФО)	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	23	20	5480
3	Списано за розрахунком розподілену величину транспортно-заготівельних витрат	Бухгалтерська довідка, розрахунок	23	289	275

2) Визначаємо собівартість запасів, що вибули і залишку за методом середньозваженої собівартості (таблиця 6.47).

Визначаємо середню ціну запасів, що були на залишку, і тих, що надійшли протягом звітного періоду, шляхом ділення сумарної вартості того чи іншого виду запасів на їх загальну кількість:

Сс=(ВЗ П +ВЗ Н)÷(КЗ П + КЗ Н) =(200,00+7480,00)÷(20+460)=16,00 грн.

Таблиця 6.47 – Собівартість запасів, що вибули і залишку за методом середньозваженої собівартості

Партія	Залишок на 01.03.2024 р.			Надійшло			Вибуло			Залишок на 01.04.2024 р.		
	К-сть, тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн	К-сть, тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн	К-сть тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн.	К-сть, тис. од.	Ціна	Сума, тис. грн
-	20	10,00	200,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1	-	-	-	120	15,00	1800,00	-	-	-	-	-	-
2	-	-	-	140	12,00	1680,00	-	-	-	-	-	-
3	-	-	-	200	20,00	4000,00	-	-	-	-	-	-
Разом	20	-	200,00	460	-	7480,00	370	16,00	5920,00	110	16,00	1760,00

За допомогою таблиці визначаємо вартість списаних запасів за методом середньозваженої собівартості (шляхом множення визначеної середньої ціни запасів (16,00 грн) на загальну кількість запасів, що підлягає списанню в цьому місяці (у прикладі – 370 од.)). Вартість запасів у залишку визначаємо шляхом множення визначеної середньої ціни запасів (16,00 грн) на загальну кількість запасів у залишку на кінець звітного періоду (у прикладі – 110 од.).

Оскільки дане підприємство окремо обліковує витрати, пов’язані з придбанням запасів, необхідно провести розподіл транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка, використовуючи таблицю 6.48.

Таблиця 6.48 – Розподіл транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка

№	Зміст	Вартість запасів, тис. грн (Дт/Кт рахунку 20)	Транспортно- заготівельні витрати, тис. грн (Дт/Кт аналітичного рахунка 289)
1	Залишок на початок місяця	200	25
2	Надійшло за місяць	7480	360
3	Разом	7680	385
4	%ТЗВ=(ТЗВп+ТЗВн)÷(Зп+Зн)	(25+360)÷(200+7480)=0,0501 або 5,01%	
5	Вибуло за місяць (витрачено на виробництво)	5920	297 (5920×5,01/100)
6	Залишок на кінець місяця (ряд. 3 – ряд. 5)	1760 (7680-5920)	88 (385-297)

Кореспонденція рахунків з обліку запасів наведено у таблиці 6.49.

Таблиця 6.49 – Кореспонденція рахунків з обліку запасів

№	Зміст операції	Підстава	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Придбано запаси з наступною оплатою в постачальників – платників ПДВ за вартістю без ПДВ (податку на додану вартість)	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	20	63	7480
2	Витрачено запаси у виробництво (оцінка за методом середньозваженої собівартості)	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	23	20	5920
3	Списано за розрахунком розподілену величину транспортно-заготівельних витрат	Бухгалтерська довідка, розрахунок	23	289	297

6.13 Вправи для самостійної роботи

Вправа 1.

Дані про рух запасів підприємства «Електра» наведено у таблиці 6.50.

Таблиця 6.50 – Дані про рух запасів підприємства «Електра»

Показник	Кількість, од.	Собівартість, грн
Залишок на початок періоду	4 000	6
Придбання за звітний період	6 000	8
Видаток за звітний період	5 000	?

Необхідно:

* визначити собівартість запасів, що вибули за звітний період, використовуючи методи:

А. ФІФО.

Б. Середньозваженої собівартості;

* скласти відповідні бухгалтерські записи.

Вправа 2.

Підприємство «Енергетичний ряд» має таку інформацію про запаси (таблиця 6.51).

Таблиця 6.51 – Надходження і видаток запасів за грудень 2024 року

Показник	Кількість, од.	Ціна, грн (без ПДВ)	Сума, грн
1	2	3	4
Залишок на 1 грудня	200	4	800
Придбано: 10 грудня	500	4,50	2 250
20 грудня	400	4,75	1 900
30 грудня	300	5,00	1 500
Вибуло: 15 грудня	500		
25 грудня	400		

Необхідно:

- визначити собівартість запасів, які вибули за грудень і собівартість запасів на кінець грудня, використовуючи методи:

А. ФІФО.

Б. Середньозваженої собівартості;

- скласти відповідні бухгалтерські записи.

Вправа 3.

Підприємство «Струмок» виробляє тонізуючий напій. Карта стандартної собівартості одиниці продукції підприємства наведено у таблиці 6.52.

Таблиця 6.52 – Карта стандартної собівартості одиниці продукції підприємства

Нормативні витрати	Нормативна собівартість		
	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
Прямі матеріальні витрати	6 од.	0,90	5,40
Прямі витрати на оплату праці	0,5 год.	12,00	6,00
Загальновиробничі витрати	0,5 год.	4,80	2,40
Разом			13,80

Фактичні показники діяльності підприємства за звітний період наведено у таблиці 6.53.

Таблиця 6.53 – Фактичні показники діяльності підприємства за звітний період

№	Показник	Сума, грн
1	2	3
1.	Вироблено продукції 10 000 пляшок	
2.	Придбано 58 000 кг матеріалу по 1,00 грн за 1 кг	58 000
3.	Весь закуплений матеріал був використаний для виробництва 10 000 пляшок напою	
4.	Загальна сума прямої зарплати (за 4 900 годин для виробництва продукції основним персоналом)	56 350
5.	Понесені загальновиробничі витрати:	
	змінні	15 000
	постійні	10 400

Ставка розподілу загальновиробничих витрат становить 4,80 грн і базується на нормальній потужності 5 200 год. прямих затрат часу. Загальний бюджет при цій потужності: постійні витрати – 10 400 грн, змінні витрати – 14 560 грн.

Необхідно:

* розрахувати фактичну собівартість виробленої продукції і загальне відхилення, використовуючи метод нормативних затрат;

* скласти відповідні бухгалтерські записи.

Вправа 4.

Підприємство «Дослідник» виробляє одну модель запчастин.

Витрати компанії за січень наведено у таблиці 6.54.

Таблиця 6.54 – Витрати компанії за січень

Показники	Сума, тис. грн
1	2
Зарплата:	
Основного виробничого персоналу	1 600

Продовження таблиці 6.54

1	2
Виробничого персоналу, що обслуговує допоміжне виробництво	50
Продавців	60
Апарату управління	30
Матеріали, використані для виробництва	228
Оренда приміщень за січень	30
Амортизація виробничого обладнання	10
Витрати на опалення та освітлення приміщення	16

Додаткова інформація:

Підприємство не має початкових запасів.

За місяць було виготовлено 800 одиниць.

На кінець місяця незавершених одиниць не було.

Реалізовано 600 одиниць за ціною 900 грн за одиницю.

2/3 приміщення використовується для виробництва, решта – як приміщення офісу.

3/4 витрат на опалення та освітлення приміщення припадає на виробничі приміщення.

Необхідно визначити:

- собівартість виготовлених одиниць за січень;
- собівартість одиниці продукції у залишку на кінець звітного періоду.

Вправа 5.

Інформація про запаси підприємства «Мегаполіс» на кінець звітного року наведено у таблиці 6.55.

Таблиця 6.55 – Інформація про запаси підприємства «Мегаполіс» на кінець звітного року (грн)

Вид запасів	Первісна вартість	Чиста вартість реалізації	Нижча оцінка		
			за видами	за групою	загальних запасів
Книжки у твердій палітурці: -А -Б	60 000	55 000	?		
	45 000	52 000	?		
Разом	105 000	107 000		?	
Книжки в м’якій палітурці: -В -Д	48 000	45 000	?		
	15 000	14 000	?		
Разом	63000	59 000		?	
Усього	168 000	166 000	?	?	?

Необхідно визначити:

* оцінку, за якою запаси будуть відображені у звітності на кінець звітного періоду, враховуючи, що одиницею бухгалтерського обліку є їх вид.

Вправа 6.

Інформація про рух товарів підприємства «Провінціалка» за місяць наведено у таблиці 6.56.

Таблиця 6.56 – Інформація про рух товарів підприємства «Провінціалка» за місяць (грн)

Показник	За собівартістю	За ціною реалізації
Товари на початок місяця	28 000	43000
Придбані товари протягом місяця	122 000	157 000
Товари, які є у наявності для продажу	?	?
Чистий продаж		140 000
Запаси на кінець місяця	?	?

Необхідно:

* визначити собівартість товарів на кінець місяця та реалізованих протягом місяця, застосовуючи метод ціни продажу; скласти відповідні бухгалтерські записи.

Вправа 7.

Залишок запасів на складі станом на 1 січня 2025 року складав

50 тис. одиниць за ціною 100,00 грн. Залишок транспортно-заготівельних витрат на початок місяця становив 35 000 грн. Протягом місяця на підприємство

надійшло 520 тис. одиниць запасів даного виду: перша партія – 120 тис. од. за ціною 150,00 грн; друга партія – 200 од. за ціною 120,00 грн; третя партія – 200 тис. од. за ціною 200,00 грн. Витрати на транспортування запасів протягом місяця склали 390 000 грн. Вибуло за місяць 470 тис. од. Визначити собівартість запасів, що вибули і залишку:

1) за методом ФІФО;

2) за середньозваженою собівартістю.

ТЕМА 7. Облік фінансових інвестицій

7.1 Загальні положення НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», класифікація фінансових інвестицій

7.2 Відображення фінансових інвестицій у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку

7.3 Первісна оцінка фінансових інвестицій

7.4 Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

7.5 Контрольні питання

7.6 Тести для самоконтролю

7.7 Практичні приклади

7.8 Вправи для самостійної роботи

Мета: дослідити методологічні основи обліку фінансових інвестицій та набути практичних навичок щодо його ведення.

Основні терміни і поняття: облік, фінансові інвестиції, первісна оцінка,

7.1 Загальні положення НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», класифікація фінансових інвестицій

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

Відповідно податкового законодавства під **фінансовою інвестицією** слід розуміти **господарську операцію**, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів і інших фінансових інструментів.

В бухгалтерському обліку фінансовими інвестиціями визнаються активи, а не господарська операція.

Склад фінансових інвестицій наведено на рисунку 7.1.

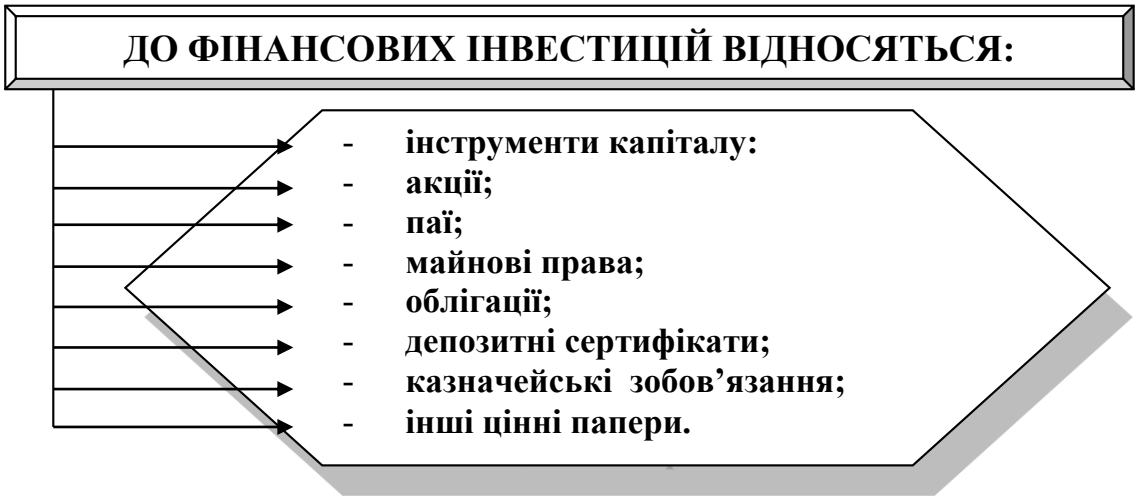


Рисунок 7.1 – Склад фінансових інвестицій

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття в фінансовій звітності.

Відповідно до НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»:

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

- **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.

- **Контрольні учасники** – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

- **Метод ефективної ставки відсотка** – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка та добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

- **Ринкова вартість фінансової інвестиції** – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

- **Спільна діяльність** – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

- **Спільний контроль** – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

- **Суттєвий вплив** – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Свідченням суттєвого впливу можуть бути:

- володіння 20 або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;

- представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;

- участь у прийнятті рішень;

- обмін управлінським персоналом;

- забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

За ступенем впливу інвестора на об'єкт інвестування фінансові інвестиції поділяються на :

Інвестиції в асоційовані підприємства – інвестиції в підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25%) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Класифікація фінансових інвестицій наведена на рисунку 7.2.



Рисунок 7.2 – Класифікація фінансових інвестицій

Інвестиції у дочірні підприємства – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства. Формальною ознакою контролю є наявність у інвестора більше 50% долі в капіталі об'єкта інвестування. **Контроль** – вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Інвестиції у спільну діяльність – інвестиції для ведення господарської діяльності, зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Відповідно порядку оцінки фінансових інвестицій на дату балансу виділяють:

- фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення;

- фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які обліковуються за методом участі в капіталі;

- фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), до яких не використовується метод участі в капіталі;

- фінансові інвестиції у спільну діяльність без створення юридичної особи;

- інші фінансові інвестиції.

7.2 Відображення фінансових інвестицій у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку

Фінансові інвестиції у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку відображаються наступним чином (таблиця 7.1).

Таблиця 7.1 – Облік та відображення інвестицій фінансових інвестицій

Види фінансових інвестицій	Розділ, рядок балансу	Рахунки Плану рахунків
І. Необоротні активи		
Довгострокові фінансові інвестиції	**1030** Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	**141**«Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
	1035 «Інші фінансові інвестиції»	**142**«Інші інвестиції пов'язаним сторонам» **143**«Інвестиції непов'язаним сторонам»
ІІ. Оборотні активи		
Поточні (крім еквівалентів грошових коштів)	**1160** «Поточні фінансові інвестиції	**352**«Інші поточні фінансові інвестиції»
Еквіваленти грошових коштів	**1165** «Грошові кошти та їх еквіваленти»	**351** «Еквіваленти грошових коштів»

Характеристика рахунків бухгалтерського обліку фінансових інвестицій

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

Рахунок балансовий, активний, призначений для обліку господарських засобів.

Характеристика рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» наведено

у таблиці 7.2.

Таблиця 7.2 – Характеристика рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
14	**Довгострокові фінансові інвестиції**	призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Дебет	**Кредит**
Вартість довгострокових інвестицій	Вибуття (списання) чи зменшення вартості Одержання дивідендів від об’єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Субрахунки до рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» наведено у таблиці 7.3.

Таблиця 7.3 – Субрахунки до рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Субрахунки	
№	Назва
141	Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
142	Інші інвестиції пов’язаним сторонам
143	Інвестиції непов’язаним сторонам

Типова кореспонденція рахунків за субрахунком 141 «Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі» наведено у таблиці 7.4.

Таблиця 7.4 – Типова кореспонденція рахунків за субрахунком 141 «Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі»

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання контрольного (блокувального) пакета акцій за кошти, або спрямування інвестицій в спільне підприємство у грошовій формі, достатніх, щоб справляти істотній вплив на його діяльність	141	311
2	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	421
3	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422

Продовження таблиці 7.4

1	2	3	4
4	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об’єкту інвестування	141	411
5	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування в частині, еквівалентній вартості безоплатно отриманих необоротних активів	141	424
6	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу	141	425
7	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій, додаються до вартості інвестицій	141	685
8	Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721
9	Частка чистого прибутку спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	722
10	Частка чистого прибутку дочірнього підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	723
11	До наявного пакета акцій іншого підприємства, придбається ще певна кількість акцій цього самого підприємства достатня для того, щоб в сумі ці інвестиції були блокувальним пакетом. Таким чином, об’єкт інвестування перетворюється з непов’язаної сторони на пов’язану	141	143
12	Зниження частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування настільки, що частка, яка залишилася не являє собою контрольний (блокувальний) пакет. Таким чином, об’єкт інвестування перетворюється з пов’язаної сторони на непов’язану	143	141
13	Нарахування доходів до отримання (наприклад, дивідендів або доходів від участі чистого прибутку об’єкта інвестування)	373	141
14	Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	96	141

Типова кореспонденція рахунків за субрахунком 142 «Інші інвестиції пов’язаним сторонам» наведена у таблиці 7.5.

Таблиця 7.5 – Типова кореспонденція рахунків за субрахунком 142 «Інші інвестиції пов’язаним сторонам»

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання довгострокових боргових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	311
2	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов’язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	142	64
3	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	142	733
4	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе в разі, якщо зазначені інвестиції значилися в складі довгострокових до моменту погашення	311	142
5	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	142
6	Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	142

Типову кореспонденцію рахунків за субрахунком 143 «Інвестиції непов’язаним сторонам» наведено у таблиці 7.6.

Таблиця 7.6 – Типова кореспонденція рахунків за субрахунком 143 «Інвестиції непов’язаним сторонам»

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання довгострокових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
3	Отримання короткострокового кредиту або позики у вигляді довгострокових боргових цінних паперів	143	60
4	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов’язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе у разі, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	143	64
5	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	143	733

Продовження таблиці 7.6

1	2	3	4
6	Погашення довгострокових облігацій, векселів, наданих позик і повернення коштів з депозиту	311	143
7	Нарахування амортизації премії (на балансі власника облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	143
8	Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	143

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

На рахунку **35** «Поточні фінансові інвестиції» ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів. Рахунок активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів.

Характеристику рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» наведено у таблиці 7.7.

Таблиця 7.7 – Характеристика рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
35	**Поточні фінансові інвестиції**	Ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів
Дебет		**Кредит**
Придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій		Зменшення їх вартості та вибуття

Субрахунки до рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» наведено у таблиці 7.8.

Таблиця 7.8 – Субрахунки до рахунку **35 «Поточні фінансові інвестиції»**

Субрахунки	
№	Назва
351	Еквіваленти грошових коштів
352	Інші поточні фінансові інвестиції

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Типова кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій наведена у таблиці 7.9.

Таблиця 7.9 – Типова кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення зміни довгострокових фінансових інвестицій у поточні	35	14
2	Зарахування довгострокової дебіторської заборгованості як поточних фінансових інвестицій; розблокування депозитних вкладів	35	18
3	Придбання депозитного сертифікату та інших цінних паперів за готівку	35	30
4	Перерахування коштів з банківських рахунків за придбані цінні папери	35	31
5	Зараховано заборгованість покупців, іншу дебіторську заборгованість зараховано як депозитний вклад	35	36,37
6	Зараховано вартість розпайованого майна зараховано як депозитний вклад	35	41
7	Проведена дооцінка депозитних вкладів	35	411
8	Зараховано внески учасників до статутного капіталу акціями, сертифікатами	35	46
9	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок позик банку	35	50,60
10	Зараховано на депозитний вклад отримані підприємством дивіденди, відсотки	35	73
11	Відображення курсової різниці за поточними фінансовими інвестиціями в іноземній валюті	35	74
12	Переведення поточних фінансових інвестицій у довгострокові	14	35
13	Відображення заблокованих депозитних вкладів	18	35
14	Перерахування на поточний рахунок депозитного вкладу	31	35
15	Уцінка поточних фінансових інвестицій	411	35
16	Відображення собівартості реалізованих поточних фінансових інвестицій	97	35

7.3 Первісна оцінка фінансових інвестицій

Відповідно НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю.

Собівартість фінансової інвестиції складається з :

- Ціни придбання
- Комісійних винагород
- Мита
- Податків, зборів
- Обов’язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням фінансової інвестиції

Варіанти вартості фінансових інвестицій при придбанні або реалізації наведено на рисунку 7.3

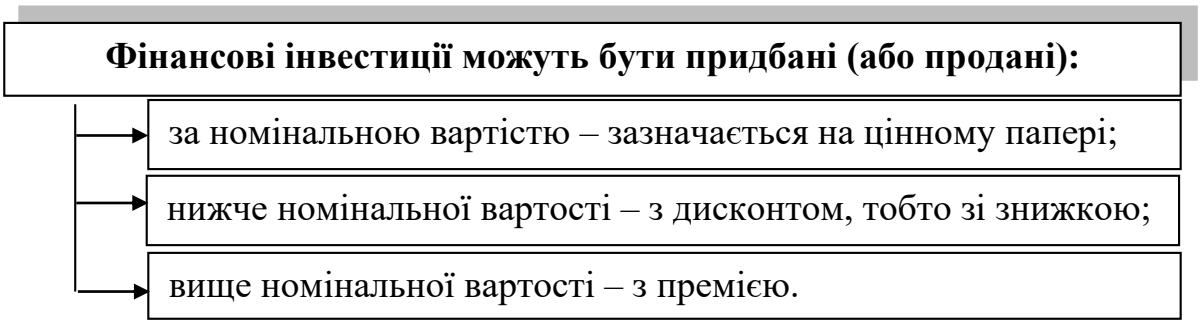


Рисунок 7.3 – Варіанти вартості фінансових інвестицій при придбанні (або реалізації)

Дивіденди, проценти, роялті та рента, які підлягають отриманню по фінансовим інвестиціям, відображаються як фінансовий дохід інвестора відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід».

Оцінка фінансових інвестицій від шляхів надходження наведена на рисунку 7.4.

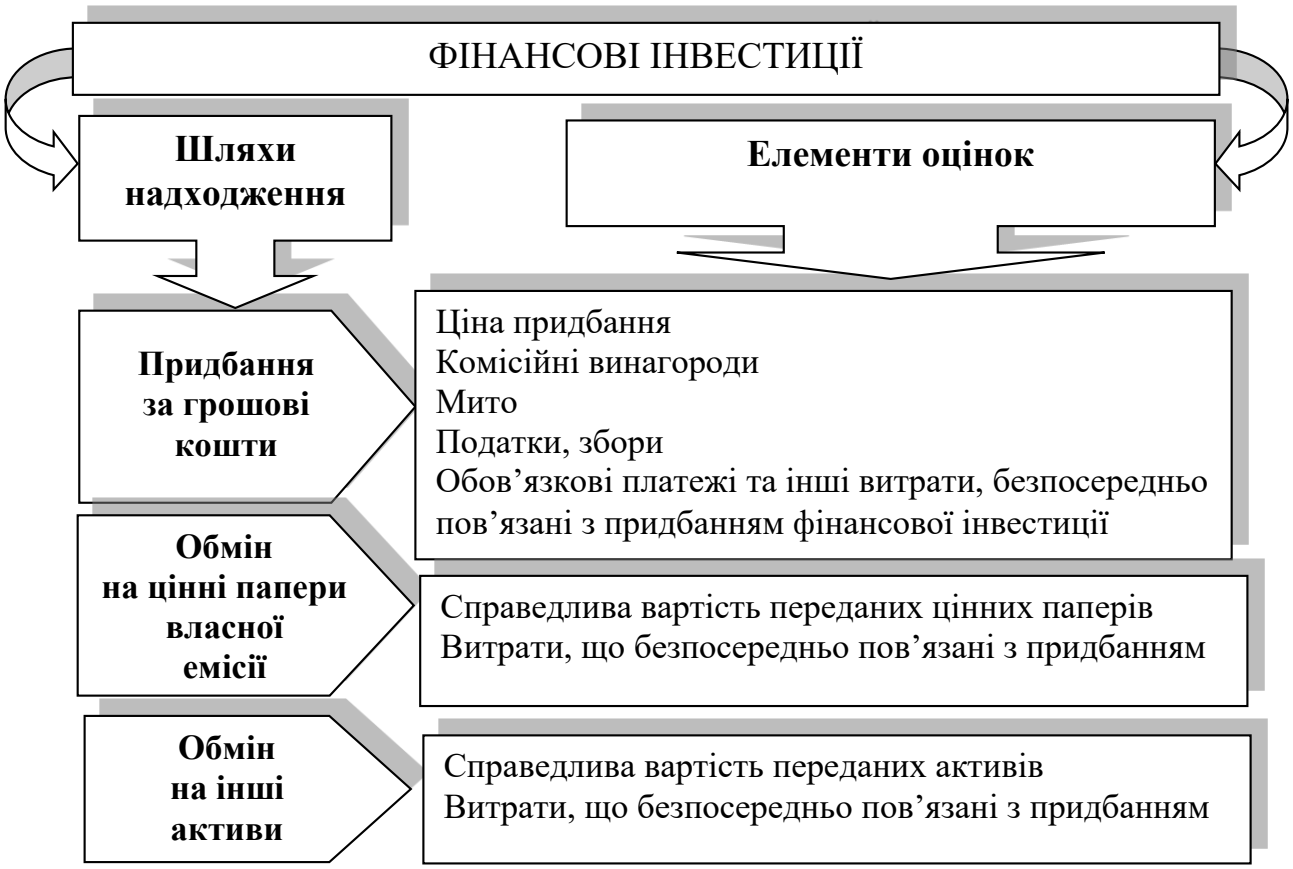


Рисунок 7.4 – Оцінка фінансових інвестицій від шляхів надходження

Відображення в обліку придбання фінансових інвестицій наведено у таблиці 7.10.

Таблиця 7.10 – Облік придбання фінансових інвестицій

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Придбана частка (80%) у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю шляхом перерахування грошових коштів у сумі 80 000 грн.	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	80 000
2.	Придбана частка (15%) у статутному капіталі підприємства, яке є пов'язаною стороною, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку в сумі 50 000 грн	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»	311«Поточні рахунки в національній валюті»	50 000
3.	Придбана частка (10%) у статутному капіталі підприємства, яке не є пов'язаною стороною, шляхом передачі довгострокового векселя. Теперішня вартість векселю 32 000 грн	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	182 «Довгострокові векселі одержані»	32 000
4.	Придбання акцій з метою перепродажу за рахунок короткострокових депозитних сертифікатів	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	351 «Еквіваленти грошових коштів»	25 000
5.	Придбання довгострокових інвестицій у торговця цінними паперами шляхом передачі поточних фінансових інвестицій (ринкова вартість переданих інвестицій – 30 000 грн	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	30 000
	Списання балансової вартості переданих фінансових інвестицій (оцінка на попередню звітну дату – 40 000 грн)	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	40 000
6.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску товарів до статутного капіталу інших підприємств (справедлива вартість переданих товарів – 60 000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	702 «Дохід від реалізації товарів»	60 000
	Списання собівартості переданих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	30 000
7.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску готової продукції до статутного капіталу інших підприємств (Справедлива вартість переданої готової продукції – 30 000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	30 000

Продовження таблиці 7.10

1	2	3	4	5
	Списання собівартості переданої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	20 000
	Переведено основні засоби у необоротні активи, які утримуються для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»	15 000
8	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску автомобіля (ринкова вартість автомобіля – 25 000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	25 000
	Сплачено держмито та інші обов'язкові платежі	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	5 000
	Списання залишкової вартості автомобіля	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	15 000
9.	Придбання довгострокових облігацій за грошові кошти	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	311«Поточні рахунки в національній валюті»	100 000
	Комісійна винагорода посередника включена до собівартості придбаних облігацій	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	10 000

7.4 Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Фінансові інвестиції, первісно зараховані на баланс за собівартістю, на кожну дату балансу відображаються з використанням таких оцінок:

- За справедливою вартістю
- За собівартістю з врахуванням зменшення корисності
- За амортизованою собівартістю
- За вартістю, визначеною за методом участі в капіталі

Складові, від яких залежить застосування методу оцінки наведено на рисунку 7.5.

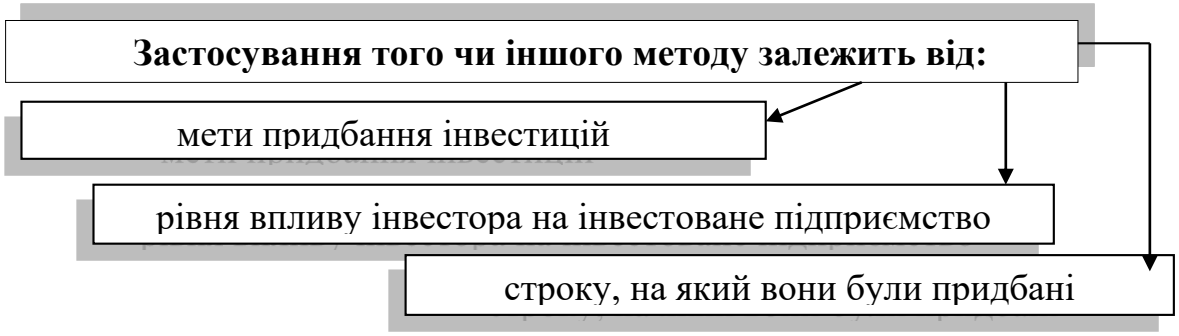


Рисунок 7.5 – Складові, від яких залежить застосування методу оцінки

Фінансові інвестиції на дату балансу відображаються за справедливою вартістю, крім інвестицій, що:

- утримуються підприємством до їх погашення;
- обліковуються за методом участі в капіталі.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій. Дисконт (премія) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати погашення. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні, спільні підприємства на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, коли: фінансові інвестиції утримуються виключно з метою їх продажу протягом дванадцяти місяців; діяльність спільного підприємства обмежена можливістю передавати активи протягом терміну, який більше дванадцяти місяців. Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування. Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу наведено на рисунку 7.6.

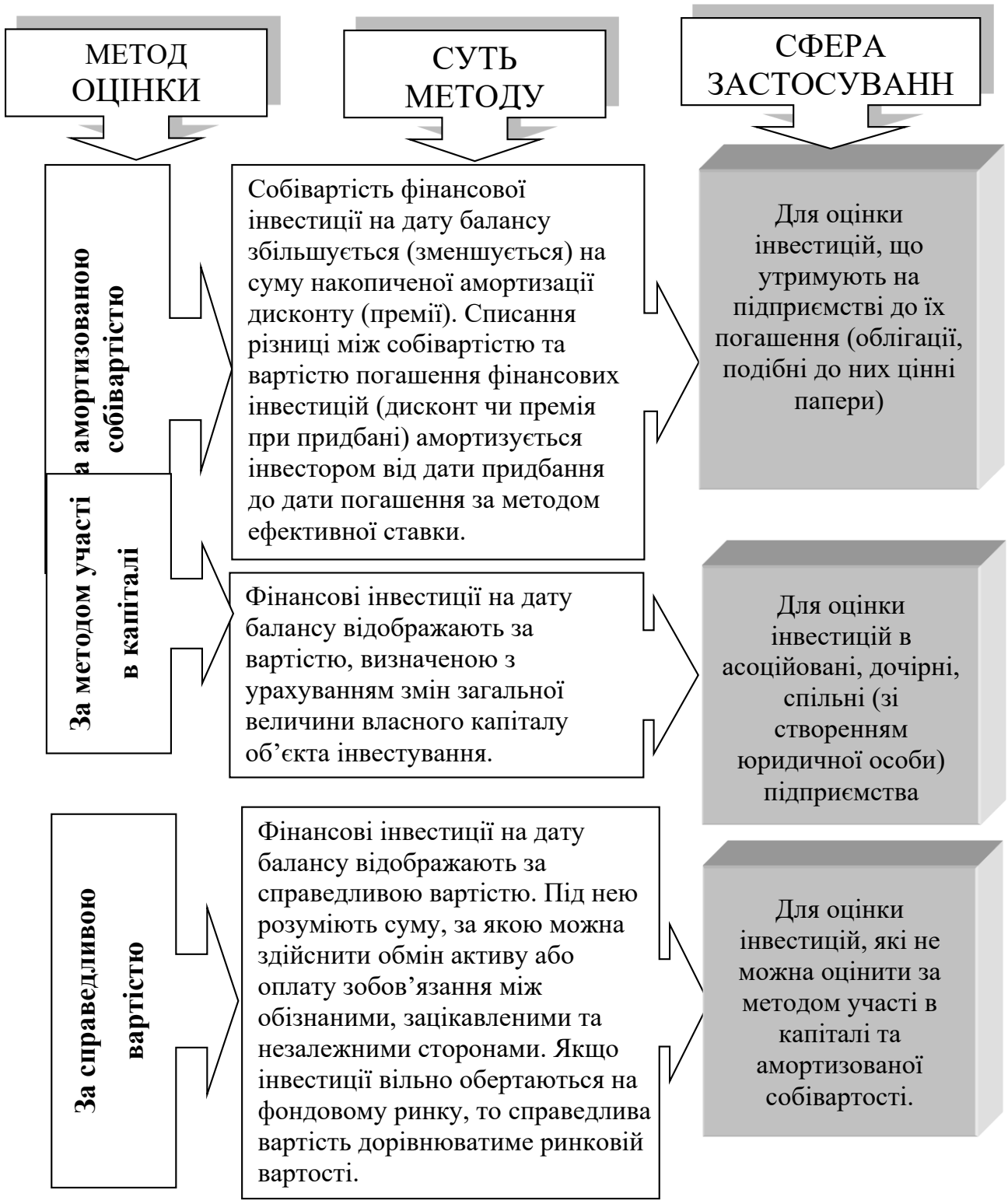


Рисунок 7.6 – Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу

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

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

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

Річна сума амортизації визначається такими формулами:

-у випадку амортизації дисконту:

Балансова вартість інвестиції на початок року	×	**Ефективна ставка відсотка**	-	**Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка**	(7.1)

- у випадку амортизації премії:

Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка	-	**Балансова вартість інвестиції на початок року**	×	**Ефективна ставка відсотка**	(7.2)

Визначення ефективної ставки відсотка:

- у разі придбання інвестицій з дисконтом:

((Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка + (Загальна сума дисконту ÷ загальну кількість років утримання інвестиції)) ÷ ((собівартість фінансової інвестиції + вартість погашення фінансової інвестиції) ÷ 2))	(7.3)

- у разі придбання інвестицій з премією:

((Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка – (Загальна сума премії ÷ загальну кількість років утримання інвестиції)) ÷ ((собівартість фінансової інвестиції + вартість погашення фінансової інвестиції) ÷ 2))	(7.4)

Таким чином, якщо облігація купується з **дисконтом,** то власник таких облігацій отримує фіксовану величину відсотків, зазначену в договорі, а також вартість погашення, яка є **вищою** фактично сплачених грошових коштів. Дисконт збільшує дохід від відсотків.

Якщо облігація купується з **премією**, то власник таких облігацій отримує фіксовану величину відсотків, зазначену в договорі, а також вартість погашення, яка є меншою фактично сплачених грошових коштів. Амортизація премії зменшує дохід від відсотків. За дебетом рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими відсотками» буде відображена величина відсотків до отримання, нарахованих за облігацією. Суть методу ефективної ставки відсотка полягає в тому, що премія та дисконт амортизується таким чином, щоб в результаті отримати постійну ставку дохідності облігацій відносно їх балансової вартості на початок будь-якого року.

Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

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

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, за винятком змін капіталу, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Для відображення фінансових інвестицій за методом обліку участі в капіталі використовуються фінансові звіти дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, які складені на ту ж звітну дату, що і звіти інвестора.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та в спільну діяльність обліковуються за методом участі в капіталі за виключенням фінансових інвестицій, які:

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

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

Такі фінансові інвестиції обліковуються за справедливою вартістю.

Якщо справедливу вартість визначити неможливо, то – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Відповідно п.13 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості та вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

Відображення на рахунках обліку операцій між інвестором і об'єктом інвестування наведено у таблиці 7.14.

Таблиця 7.14 – Облік операцій між інвестором і об’єктом інвестування

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Реалізація товарів, готової продукції (в частині, яка припадає на частку інших інвесторів)	682 «Внутрішні розрахунки»	70 «Доходи від реалізації»
2	Отримання прибутку від реалізації	682 «Внутрішні розрахунки»	69 «Доходи майбутніх періодів»
3	Отримання збитку від операції	39 «Витрати майбутніх періодів»	26 «Готова продукція»
4	Відображення собівартості реалізованих товарів, готової продукції	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»
5	Визнання доходу від реалізації після реалізації активів іншими особам	69 «Доходи майбутніх періодів»	70 «Доходи від реалізації»
6	Визнання собівартості реалізації	90 «Собівартість реалізації»	39 «Витрати майбутніх періодів»

Типову кореспонденцію рахунків з обліку фінансових інвестицій наведено у таблиці 7.15.

Таблиця 7.15 – Типова кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій

№ .	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано залишкову вартість основних засобів при передачі до капіталу іншого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	10 «Основні засоби»
2	Списано залишкову вартість нематеріальних активів при передачі до капіталу іншого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	12 «Нематеріальні активи»
3	Передано виробничі запаси як внесок до капіталу іншого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
4	Списано вартість товарів при передачі до капіталу іншого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	28 «Товари»
5	Придбано акції, облігації, сертифікати з оплатою грошовими коштами за купівельною вартістю	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»
6	Погашено заборгованість по підписці на акції	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»

Продовження таблиці 7.15

1	2	3	4
7	Отримано дохід від інвестицій в асоційоване підприємство (в сумі збільшення частки інвестора в капіталі)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
8	Відображено різницю між балансовою вартістю переданих основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів як внесків до капіталу підприємства і справедливою вартістю інвестицій	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	74 «Інші доходи»
9	Повернуто грошові кошти, надані в позику іншим підприємствам	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
10	Переведено довгострокові цінні папери до складу короткострокових	35 «Поточні фінансові інвестиції»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

7.5 Контрольні питання



1. Що таке фінансові інвестиції? Як їх класифікують?
2. Які фінансові інвестиції вважаються поточними?
3. Які фінансові інвестиції є довгостроковими?
4. Що таке еквіваленти грошових коштів та в якій статті Балансу вони відображаються?
5. Як визначається собівартість фінансових інвестицій?
6. За якою оцінкою відображаються в обліку та фінансовій звітності поточні фінансові інвестиції?
7. Назвіть основні види довгострокових фінансових інвестицій.
8. Визначте терміни «суттєвий вплив» і «контроль» та поясніть їх значення для бухгалтерського обліку довгострокових інвестицій.
9. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку довгострокових фінансових інвестицій, та поясніть призначення субрахунків.
10. Назвіть методи оцінки довгострокових інвестицій, що надають право власності, та особливості їх застосування.
11. Дайте визначення методу участі в капіталі. Які фінансові інвестиції обліковуються за цим методом?
12. Дайте визначення методу обліку довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю. У яких випадках застосовують цей метод?
13. Дайте характеристику методів оцінки довгострокових фінансових інвестицій до погашення.

7.6 Тести для самоконтролю



1. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюється:

А. За кожною фінансовою інвестицією окремо;
Б. Для всього інвестиційного портфеля;
В. Для інвестицій, згрупованих за строками придбання;
Г. За капітальними інвестиціями.

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

А. Втрат від участі в капіталі;
Б. Інших витрат;
В. Інших операційних витрат;
Г. Адміністративних витрат.

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

А. Боргові цінні папери;
Б. Довгострокові векселі;
В. Внески до статутного капіталу;
Г. Усі відповіді вірні.

4. При відображенні довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі дивіденди визнаються компанією-інвестором:

А. У момент прийняття рішення про їх виплату та збільшують балансову вартість фінансових інвестицій;
Б. У момент прийняття рішення про їх виплату та зменшують балансову вартість фінансових інвестицій;
В. У момент їх сплати та не впливають на балансову вартість фінансових інвестицій;
Г. Дивіденди взагалі не визнаються.

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

А. Фактичною собівартістю;
Б. Справедливою вартістю;
В. Номінальною вартістю;
Г. Первісною вартістю.

6. Підприємство може продавати фінансові інвестиції:

А. - за номінальною вартістю;
- нижче номінальної вартості – з дисконтом;
- вище номінальної вартості – з премією;
Б. За номінальною вартістю;
В. З дисконтом;

Г. З премією.

7. Фінансові інвестиції, що утримують на підприємстві до їх погашення (облігації) на дату балансу оцінюються за методом:

А. Амортизованою собівартістю та за методом участі в капіталі;
Б. Амортизованою собівартістю та за справедливою вартістю;
В. За методом участі в капіталі;
Г. За справедливою вартістю.

8. Підприємство придбало облігації з дисконтом. Необхідно визначити, як зміняться балансова вартість фінансової інвестиції за рік, та як ця зміна відобразиться в обліку:

А. Зменшиться	Дт 952	Кт 143;
Б. Збільшиться	Дт 143	Кт 733;
В. Зменшиться	Дт 733	Кт 143;
Г. Збільшиться	Дт 143	Кт 791.

9. Протягом 20ХХ року підприємство реалізувало фінансові вкладення з прибутком 22 000 грн. Залишок на рахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» на початок року був 104 000 грн, а на кінець року – 91 000 грн. Протягом року підприємство інвестувало в цінні папери інших підприємств 31000 грн. Дохід від реалізації фінансових інвестицій становить:

А. 22 000 грн.;
Б. 44 000 грн;
В. 66 000 грн;
Г. 18 600 грн.

10. У січні 2025 року ВАТ «Альфа» отримало дивіденди за акціями ВАТ «Зоря» в сумі 12 000 грн. Ці акції було придбано в жовтні 2024 року. ВАТ «Альфа» має суттєвий вплив на ВАТ «Зоря», але класифікує придбанні акції як поточні інвестиції, і тому повинне визнати суму отриманих дивідендів як:

А. Збільшення чистого прибутку на 12 000 грн;
Б. Збільшення вартості поточних фінансових інвестицій на 3 000 грн та чистого прибутку на 9 000 грн;
В. Зменшення вартості поточних фінансових інвестицій та чистого прибутку на 12 000 грн;
Г. Зменшення заборгованості емітента по дивідендах та зменшення грошових коштів на 12 000 грн.

11. Якщо придбання фінансової інвестицій здійснюється шляхом обміну на інші активи , то її собівартість визначається:

А. За справедливою вартість цих активів;
Б. Залишковою вартістю цих активів;
В. Первісною вартістю цих активів;
Г. Ваш варіант відповіді.

12. Сума , яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку – це:

А. Собівартість фінансової інвестиції;
Б. Ринкова вартість фінансової інвестиції;
В. Справедлива вартість фінансової інвестиції;
Г. Комісійні винагородження пов'язані з фінансовими інвестиціями.

13. Собівартість фінансових інвестицій складається з:

А. Мита, комісійних винагород;
Б. Податків, зборів, обов'язкових платежів;
В. Ціни її придбання;
Г. Всі зазначені варіанти є вірними.

14. Амортизована собівартість фінансової інвестиції це:

А. Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням повного її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії);
Б. Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії);
В. Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок збільшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії);
Г. Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення (збільшення) корисності, яка збільшена на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

15. Оприбуткування поточних фінансових інвестицій, отриманих в результаті внеску засновників до статутного капіталу, відображається в обліку наступним записом на підставі установчого договору:

А. Д-т 46 К-т 35;
Б. Д-т 14 К-т 46;
В. Д-т 35 К-т 46;
Г. Д-т 40 К-т 14.

16. Надходження довгострокових фінансових інвестицій, придбаних в кредит відображається в обліку наступним чином:

А. Д-т 36 К-т 35;
Б. Д-т 14 К-т 63;
В. Д-т 35 К-т 601;
Г. Д-т 301 К-т 14.

17. Оприбуткування довгострокових фінансових інвестицій, отриманих в результаті внеску засновників до статутного капіталу, відображається в обліку наступним записом на підставі установчого договору:

А. Д-т 40 К-т 35;

Б. Д-т 35 К-т 46;
В. Д-т 14 К-т 46;
Г. Д-т 40 К-т 14.

18. Надходження поточних фінансових інвестицій, придбаних з оплатою за готівку відображається в обліку наступним чином:

А. Д-т 35 К-т 311;
Б. Д-т 14 К-т 301;
В. Д-т 35 К-т 301;
Г. Д-т 301 К-т 14.

19. Нарахування відсотків за інвестиціями відображається в обліку наступною проводкою:

А. Д-т 373 К-т 732;
Б. Д-т 732 К-т 792;
В. Д-т 301 К-т 373;
Г. Д-т 311 К-т 371.

7.7 Практичні приклади

Приклад 1.

Реалізовані довгострокові фінансові інвестиції на суму 5 000 грн, балансова вартість яких становить 4 000 грн.

Необхідно визначити фінансовий результат реалізації фінансових інвестицій та відобразити в обліку.

Рішення:

Відображення в обліку наведено у таблиці 7.16.

Таблиця 7.16 – Облік фінансових інвестицій

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображення суми доходу від реалізації фінансових інвестицій	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	741«Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	5 000
2	Списання балансової вартості реалізованих фінансових інвестицій	971«Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	4 000
3	Визначення фінансового результату	741«Дохід від реалізації фінансових інвестицій» 793«Результат іншої діяльності»	793«Результат іншої діяльності» 971«Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	5 000 4 000

Таким чином, від реалізації фінансових інвестицій отримано прибуток, який складає 1 000 грн.

Приклад 2.

Підприємство «Альфа» придбало облігації 10 березня 2023 р. номінальною вартістю 90 000 грн. Ціна придбання 110 000 грн. Комісійна винагорода брокеру 1000 грн. Облігації придбано з метою їх утримання до погашення (термін погашення – січень 2025 року).

Підприємство за облігації розрахувалося:

- грошовими коштами − 60 000 грн;
- акціями іншого підприємства, акції якого утримувалися за методом участі у капіталі. Справедлива вартість акцій 50 000 грн, балансова вартість 40 000 грн.

Необхідно визначити первісну вартість придбаних облігацій і відобразити придбання облігацій у бухгалтерському обліку.

Рішення:

Первісна вартість придбаних облігацій дорівнює:

60 000 грн + 50 000 грн + 1 000 грн = 111 000 грн.

Відображення в обліку наведено у таблиці 7.17.

Таблиця 7.17 – Облік облігацій

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Отримано облігації	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	111000
2	Сплачена комісійна винагорода	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1 000
3	Сплачена вартість облігацій грошовими коштами	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	60 000
4	Передані акції іншого підприємства	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	50 000
5	Списана собівартість переданих акцій	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	40 000

Приклад 3.

Материнське підприємство володіє у статутному капіталі дочірнього підприємства часткою 50%. У грудні 2024 року материнське підприємство реалізувало готову продукцію «А» дочірньому підприємству на суму 50 000 грн (у тому числі ПДВ 8336 грн). Собівартість реалізованої готової продукції 40 000 грн. Дочірнє підприємство у січні 2025 року реалізувало продукцію «А» іншому підприємству.

Необхідно відобразити реалізацію готової продукції «А» материнським підприємством у бухгалтерському обліку.

Рішення:

Для відображення господарської операції реалізації готової продукції «А» необхідно зробити такі розрахунки:

1. Визначити частину прибутку від реалізації продукції материнського підприємства.

Прибуток від реалізації становитиме:

50 000 грн – 8333 грн − 40 000 грн = 1 667 грн.

Материнське підприємство володіє часткою 50% статутного капіталу дочірнього підприємства, тому прибуток, що припадає на частку материнського підприємства, становитиме:

(1667 × 50 %) = 834 грн.

2. Визначити частину доходу дочірнього підприємства від реалізації продукції «А»:

50 000 грн – 834 грн = 49 166 грн.

Відображення в обліку наведено у таблиці 7.18.

Таблиця 7.18 – Облік реалізації готової продукції «А» материнським підприємством

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображення доходів майбутніх періодів материнського підприємства до реалізації продукції «А» дочірнім підприємством на сторону	682 «Внутрішні розрахунки»	69«Доходи майбутніх періодів»	834
2	Відображення доходу від реалізації дочірнім підприємством	682 «Внутрішні розрахунки»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	41 667
3	Відображення ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	8 333
4	Списана собівартість реалізованої продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	40 000
5	Визнання доходів майбутніх періодів прибутком після реалізації продукції «А» дочірнім підприємством на сторону	69«Доходи майбутніх періодів»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	834

Приклад 4.

Підприємство «А» у 2023 р. придбало частку (40%) у власному капіталі підприємства «Б» за 668 000 грн, яку обліковує за методом участі у капіталі. Чистий прибуток підприємства «Б» за 2025 рік складає 110 000 грн. Сума нарахованих дивідендів – 50 000 грн. Підприємство «Б» реалізувало готову продукцію підприємству «А» у 2024 році для продажу третій стороні, Готова продукція не була реалізована у 2024 р. Прибуток від реалізації готової продукції становить 10 000 грн. Капітал дооцінки (дооцінка основних засобів)

підприємства «Б» збільшився на 60 000 грн. Необхідно визначити балансову вартість фінансових інвестицій на 31.12.2024 р.

Рішення:

Визначення балансової вартості відбудеться наведено у таблиці 7.19.

Таблиця 7.19 – Облік визначення балансової вартості

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Балансова вартість фінансових інвестицій на 1.01.2024 р.	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	-	668 000
2	Частка інвестора у чистому прибутку за 2024 р. (110 000 – 10 000) × 40%	401 «Статутний капітал»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»	40 000
3	Частка інвестора у дивідендах (50 000 × 40%)	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	20 000
4	Частка інвестора у сумі збільшення капіталу у дооцінках (60 000 × 40%)	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	24 000
5	Балансова вартість фінансових інвестицій на 31.12.2024 р. (тис. грн) (668+40 – 20 + 24)	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»		712 000

Приклад 5.

Підприємство «А» володіє акціями підприємства «В» і «С». Вартість фінансових інвестицій в акції підприємств «В» і «С» наведено у таблиці 7.20.

Таблиця 7.20 – Вартість фінансових інвестицій в акції підприємств «В» і «С»

№	Показник	Собівартість придбаних акцій, грн	Справедлива вартість акцій на кінець звітного періоду, грн
1	Фінансові інвестиції в акції підприємства «В»	40 000	50 000
2	Фінансові інвестиції в акції підприємства «С»	25 000	23 000
3	Вартість інвестиційного портфелю	65 000	73 000

Необхідно визначити вартість фінансових інвестицій підприємства «А» на дату фінансової звітності.

Рішення:

Відповідно до НП(С)БО 12 фінансові інвестиції підприємства «А» на дату фінансової звітності необхідно відобразити по справедливій вартості. Якщо

собівартість фінансових інвестицій і їх справедлива вартість відрізняється, необхідно провести переоцінку фінансових інвестицій. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших фінансових доходах або інших витрат.

Відображення в обліку наведено у таблиці 7.21.

Таблиця 7.21 – Відображення в обліку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображення дооцінки фінансових інвестицій в акції підприємства «В» (50 000 – 40 000)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	10 000
2	Відображення уцінки фінансових інвестицій в акції підприємства «С» (25 000 – 23 000)	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	2 000

Приклад 6.

Відображення в обліку облігацій, придбаних з дисконтом

Підприємство 2 січня 2025 року придбало облігації номінальною вартістю 1 000 000 грн за 900 000 грн з річною фіксованою ставкою 10% з метою їх утримання до погашення. Облігації випущені на чотири роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року. Розрахуйте амортизацію дисконту за інвестиціями в облігації. Відобразити в обліку облігацій, придбаних з дисконтом.

Рішення:

Облігації, що утримуються підприємством до погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю.

Дисконт за облігацією = 1 000 000 – 900 000 = 100 000

Для визначення річної суми амортизації дисконту необхідно визначити ефективну ставку відсотка.

Ефективна ставка відсотка = ((1 000 000 × 10%) + 100 000 ÷ 4)): ((900 000 + 1 000 000) ÷ 2)) = 13,1579

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації наведено у таблиці 7.22.

Таблиця 7.22 – Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації дисконту, грн (гр.3 – гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн
1	2	3	4	5
02.01.2025				900 000
31.12.2026	100 000	(900 000 × 13,579) = 118421	18 421	918 421
31.12.2027	100 000	120 845	20 845	939 266

Продовження таблиці 7.22

1	2	3	4	5
31.12.2028	100 000	123 588	23 588	962 854
31.12.2029	100 000	137 146	37 146	1 000 000
Разом	400 000	500 000	100 000	

Відображення в обліку облігацій, придбаних з дисконтом наведено у таблиці 7.23.

Таблиця 7.23 – Відображення в обліку облігацій, придбаних з дисконтом

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	02.01.2025 р. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	311«Поточні рахунки в національній валюті»	900 000
2	31.12.2025р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	100 000
3	Амортизація дисконту	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	732«Відсотки одержані»	18 421
4.	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
5	31.12.2026 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	100 000
6	Амортизація дисконту	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	732«Відсотки одержані»	20 845
7	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
8	31.12.2026 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	100 00
9	Амортизація дисконту	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	732«Відсотки одержані»	23 588
10	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000

Продовження таблиці 7.23

1	2	3	4	5
11	31.12.2027р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	100 000
12	Амортизація дисконту	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	732«Відсотки одержані»	37 146
13	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
14	Повернення номінальної суми облігації	311«Поточні рахунки в національній валюті»	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	1000000

Приклад 7.

Відображення в обліку облігацій, придбаних з премією.

2 січня 2025р. підприємство придбало облігації номінальною вартістю 100 000 грн з річною фіксованою ставкою 15% з метою утримання до погашення. Ціна придбання – 109 000 грн.

Облігації були випущені строком на три роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року.

Розрахуйте амортизацію премії за інвестиціями в облігації. Відобразити в обліку облігацій, придбаних з премією.

Рішення:

Премія за облігацією = 109 000 грн – 100 000 грн = 9 000 грн.

Ефективна ставка відсотка = ((100 000 × 15%) – (9 000 ÷ 3)) ÷ ((109 000 + 1000 000) ÷ 2)) = 11,48 %

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації наведено у таблиці 7.24.

Таблиця 7.24 – Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації премії, грн (гр.2 – гр.3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн
02.01.2025	15 000			109 000
31.12.2025	15 000	12 513	2 487	106 513
31.12.2026	15 000	12 228	2 772	103 741
31.12.2027	15 000	11 259	3 741	100 000
	45 000	36 000	9 000	

Відображення в обліку облігацій, придбаних з премією наведено у таблиці 7.25.

Таблиця 7.25 – Відображення в обліку облігацій, придбаних з премією

№	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	02.01.2025р. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	311«Поточні рахунки в національній валюті»	109 000
2	31.12.2025р. Нарахування відсотків до отримання, зменшених на суму амортизації	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	12 513
3	Амортизація премії	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	2 487
4	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	15 000
5	31.12.2026р. Нарахування відсотків до отримання	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	12 228
6	Амортизація премії	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	2 772
7	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	15 000
8	31.12.2027р. Нарахування відсотків до отримання	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	732«Відсотки одержані»	11 259
9	Амортизація премії	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	3 741
10	Отримання відсотків за облігацією	311«Поточні рахунки в національній валюті»	373«Розрахунки за нарахованими доходами»	15 000
11	Повернення номінальної суми облігації	311«Поточні рахунки в національній валюті»	143«Інвестиції непов'язаним сторонам»	100 000

Приклад 8.

Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.

Підприємство «А» 3 січня 200Х року придбало частку (40%) у власному капіталі підприємства «Б» за 668 000 грн. Підприємство «А» веде облік інвестиції в асоційоване підприємство Б за методом участі в капіталі.

Фрагмент Балансу підприємства «А» наведено у таблиці 7.26.

Таблиця 7.26 – Фрагмент Балансу підприємства «А»

Статті власного капіталу асоційованого підприємства «Б»	На 01.01.20ХХ	На 31.12.20ХХ	Зміни у власному капіталі
Статутний капітал	1000	1000	-
Резервний капітал	250	250	-
Додатковий капітал	300	360	60
Нерозподілений прибуток	120	180	60
Разом	1670	1790	120

Зростання додаткового капіталу обумовлено дооцінкою необоротних активів. У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.20ХХ р. прибуток від реалізації товарів підприємству «А» становить 10 000 грн. Придбані підприємством «А» товари в 200Х році не реалізовані.

Чистий прибуток за 20ХХ рік асоційованого підприємства становить 110 000 грн, сума нарахованих дивідендів – 50 000 грн.

Вартість фінансової інвестиції підприємства «А» в асоційоване підприємство «Б», яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становитиме 712 000 грн.

Відобразити в обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.

Рішення:

Відображення в обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі наведено у таблиці 7.27.

Таблиця 7.27 – Відображення в обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Показники	Сума, тис. грн	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Балансова вартість інвестиції на 01.01.20ХХ	668	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	Х
Частка інвестора в чистому прибутку за 20ХХ рік (110 – 10) × 40%	40	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
Частка інвестора в дивідендах (50 × 40%)	20	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу (60 × 40%)	24	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»
Балансова вартість інвестиції на 31.12.20ХХ	712	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	Х

Приклад 9.

Протягом 2024 року підприємство реалізувало фінансові вкладення з прибутком 22 000 грн. Залишок на рахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» на початок року був 104 000 грн, а на кінець року – 91 000 грн. Протягом року підприємство інвестувало в цінні папери інших підприємств 31000 грн. Дохід від реалізації фінансових інвестицій становить:

А. 22 000 грн;

Б. 44 000 грн;

В. 66 000 грн;

с/в реалізованих фінансових інвестицій = 104000 грн + 31000 грн – 91 000 грн = 44000 грн,

Дохід = 44 000 грн +22 000 грн = 66 000 грн.

Г. 18 600 грн.

Рішення:

Відповідь: В.

66 000 грн.

Приклад 10.

У січні 2025 року ВАТ «Альфа» отримало дивіденди за акціями ВАТ «Зоря» в сумі 12 000 грн. Ці акції було придбано в жовтні 2020 року. ВАТ «Альфа» має суттєвий вплив на ВАТ «Зоря», але класифікує придбанні акції як поточні інвестиції, і тому повинне визнати суму отриманих дивідендів як:

А. Збільшення чистого прибутку на 12 000 грн;

Б. Збільшення вартості поточних фінансових інвестицій на 3 000 грн та чистого прибутку на 9 000 грн;

В. Зменшення вартості поточних фінансових інвестицій та чистого прибутку на 12 000 грн;

Г. Зменшення заборгованості емітента по дивідендах та зменшення грошових коштів на 12 000 грн.

Рішення:

Відповідь: А.

Збільшення чистого прибутку на 12 000 грн.

7.8 Вправи для самостійної роботи

Вправа 1.

У липні 2024 року підприємство «Обрій» мало тимчасово вільні грошові кошти, які могли бути вилучені з обігу на декілька місяців. Керівництвом було прийняте рішення купити акції інших компаній.

15 липня 2024 року підприємство «Обрій» купило 3 000 акцій підприємства «Енерго». Ціна придбання, включаючи брокерські гонорари та інші витрати, склала 4 200. Номінальна вартість акції – 1,2 грн.

15 грудня 2024 року отримані дивіденди у розмірі 30 % від номінальної вартості акції.

30 грудня 2024 року продано 2 000 акцій підприємства «Енерго» по 2 грн

за акцію.

31 грудня 2024 року ринкова вартість акцій не змінилася і становила 2 грн.

Необхідно:

* скласти записи в бухгалтерському обліку підприємства «Обрій», пов’язані з обліком короткострокових інвестицій за 2024 рік;

* визначити балансову вартість інвестицій на 31 грудня 2024 року.

Вправа 2.

8 січня 2024 року підприємство «Б» придбало 15 000 простих акцій із 50 000 випущених підприємством «М» як довгострокові інвестиції. Було сплачено по 2 грн. за акцію.

У фінансових звітах за 2024 рік підприємство «М» показало прибуток у розмірі 20 000 грн (інших змін у капіталі немає).

31 грудня 2024 року «Море» оголосило і сплатило дивіденди по 0,5 грн за акцію.

Необхідно:

* визначити метод обліку довгострокових інвестицій, який має застосовувати підприємство «Б»;

* навести бухгалтерські проводки підприємства «Бриз», пов’язані з обліком довгострокових інвестицій за 2024 рік;

* визначити балансову вартість довгострокових інвестицій на 31.12.2024 р.

Вправа 3.

15 грудня 2024 року підприємство «А» придбало як довгострокові інвестиції 15 облігацій підприємства «В» номінальною вартістю 15 000 грн за 18 000 грн.

Облігації мають установлену ставку процентів 6 %, які будуть сплачуватися кожного року 31 грудня.

Облігації мають бути погашені через 6 років – 31 грудня 2024 року.

Необхідно:

* зробити розрахунок амортизації премії облігацій до моменту їх погашення;

* визначити балансову вартість облігацій на 31 грудня 2024 року;

* скласти записи, пов’язані з обліком облігацій за 2024 рік.

ТЕМА 8. Облік витрат майбутніх періодів

8.1 Поняття витрат майбутніх періодів
8.2 Облік витрат майбутніх періодів
8.3 Контрольні запитання
8.4 Тести для самоконтролю
8.5 Практичні приклади
8.6 Вправи для самостійної роботи

Мета: дослідити методологічні основи обліку витрат майбутніх періодів та набути практичних навичок їх ведення.

Основні терміни і поняття: облік, витрати майбутніх періодів.

8.1 Поняття витрат майбутніх періодів

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, які були здійснені протягом звітного періоду або попередніх звітних періодів, але які належать до наступних звітних періодів.

Законодавчо-нормативна база не наводить визначення витрат майбутніх періодів, а тому в практиці бухгалтерського обліку використовують такі визначення:

- **витрати майбутніх періодів** – це витрати, що існували впродовж поточного або попередніх періодів, але належать до наступних звітних періодів;
- **витрати майбутніх періодів** – це витрати, які здійснені у звітному періоді, але відносяться до наступного (або наступних) облікових періодів.

Облік витрат майбутніх періодів здійснюється відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Це означає, що для отримання доходу у майбутніх періодах суб'єкт господарювання здійснив певні витрати **раніше** і такі витрати будуть визнані у майбутніх періодах одночасно з визнанням доходу.

Основні ознаки витрат майбутніх періодів

- витрати були фактично понесені у звітному періоді (тобто, витрати понесені у вигляді сплати авансу (наприклад, за підписку на періодичні видання, орендна плата) або отримані документи, які підтверджують факт здійснення витрат (наприклад, документи на патент, ліцензію));
- понесені витрати відносяться саме до майбутніх періодів (доходи які пов'язані з такими витратами будуть отримані у майбутньому, сплачені платежі пов'язані з майбутніми періодами).

Для відображення витрат майбутніх періодів у фінансовому обліку має значення термін визнання таких витрат. Якщо витрати майбутніх періодів планується визнати протягом звітного періоду – такі витрати слід відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», якщо витрати планується визнати у строк який перевищує 12 місяців з дати балансу, тоді витрати слід відображати у складі довгострокової дебіторської заборгованості на рахунку 184 «Інші необоротні активи».

Відображення витрат майбутніх періодів у Балансі:

- І розділ – Необоротні активи

Рядок 1090 – «Інші необоротні активи»

- П розділ – Оборотні активи

Рядок – 1170 «Витрати майбутніх періодів».

Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291(далі – Інструкція №291) **до витрат майбутніх періодів відносяться і витрати**:

- пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;
- з освоєння нових виробництв та агрегатів;
- сплачені авансом орендні платежі;
- оплата страхового поліса;
- оплата торгового патенту;
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

До інших витрат майбутніх періодів, наприклад, відносяться оплата ліцензій, рекламні послуги, тощо.

Методику визнання і списання витрат майбутніх періодів суб'єкти господарювання визначають самостійно і зазначають обрану методику у наказі про облікову політику.

Витрати майбутніх періодів можна списувати рівномірним способом. За цим способом місячна (квартальна, річна) сума витрат визначається:

Загальна сума витрат майбутніх періодів	÷	**Кількість періодів**

Приклад. Суб'єкт господарювання сплатив періодичні видання на рік у сумі 1 200 грн.

Місячна сума витрат, яку суб'єкт господарювання буде визнавати витратами звітного періоду складає: 1 200 грн ÷ 12 = 100 грн.

Приклад. Витрати на підготовку і освоєння виробництва нового виду продукції складають 240 000 грн, строк освоєння виробництва нового виду – один рік.

Таким чином, щомісяця суб'єкт господарювання буде визнавати витратами звітного періоду 240 000грн ÷ 12 місяців = 20 000 грн.

Оцінку визнання витрат майбутніх періодів можна здійснювати оцінкою ступені завершеності операцій з надання послуг, яка проводиться:

- вивченням виконаної роботи (узгоджена між сторонами оцінка готовності виконаної роботи):

Відсоток виконання	=	**Обсяг послуг, наданих на певну дату**	÷	**Загальний обсяг послуг, які мають бути надані**	×	**100%**

(7.1)

Відсоток виконання	=	**Обсяг послуг, наданих на певну дату**	÷	**Загальний обсяг послуг, які мають бути надані**	**100%**

Приклад. Аудиторська фірма уклала договір з клієнтом на проведення щорічного аудиту, строком на два роки. Витрати на проведення аудиту складають 50 людино/днів. Клієнт сплатив авансом аудиторські послуги.

Відповідно до акту виконаних робіт фактичні витрати за перший рік складають 20 людино/днів.

Відсоток витрат майбутніх витрат, які будуть визнані витратами звітного періоду за перший рік складають:

Фактично витрачені дні ÷ Очікувана загальна кількість днів = 20 людино/днів ÷ 50 людино/днів × 100 % = 40 %.

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

Відсоток виконання	=	**Витрати, понесені на певну дату**	÷	**Загальна сума попередньо оцінених витрат**	×	**100%**

Первинні документи для визнання витрат майбутніх періодів: рахунки-фактури, платіжні доручення, акти, накладні, прибуткові ордери, договори оренди, акти оцінки вартості орендованого майна, патенти, авансові звіти тощо.

8.2 Облік витрат майбутніх періодів

Відповідно до Інструкції № 291 для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, використовується рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

Таблиця 8.1 – Характеристика рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»

Рахунок		**Характеристика**
№	Назва	
39	Витрати майбутніх періодів	для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах
Дебет		**Кредит**
відображається накопичення витрат майбутніх періодів		відображається їх списання (розподіл) та включення до складу відповідних витрат звітного періоду
Сальдо рахунку може бути тільки дебетовим, означає суму витрат, що підлягають списанню у наступні звітні періоди		

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат майбутніх періодів наведено у таблиці 8.2.

Таблиця 8.2 – Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат майбутніх періодів

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Передплачено підзвітною особою підприємства періодичні та довідкові видання	39 «Витрати майбутніх періодів»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
2	Прийнято від постачальників і підрядників виконані роботи, що відносяться до витрат майбутніх періодів	39 «Витрати майбутніх періодів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Списання виробничих запасів на витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва	39 «Витрати майбутніх періодів»	20 «Виробничі запаси»
4	Нарахування зносу необоротних матеріальних активів, пов'язаних з підготовкою та освоєнням нових виробництв та агрегатів	39 «Витрати майбутніх періодів»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
5	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на роботах, що відносять до витрат майбутніх періодів	39 «Витрати майбутніх періодів»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
6	Списання витрат майбутніх періодів на освоєння нових виробництв та агрегатів	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
7	Списання витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8	Списання витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
9	Списання витрат майбутніх періодів на витрати на збут	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»

Інформація про витрати майбутніх періодів наводиться у облікових регістрах:

- розділ ІІІ Журналу 5;
- розділ ІІІ А Журнал-5 А;
- розділ ІІІ Б Журналу 5А.

Облік витрат майбутніх періодів, пов’язаних з оплатою авансом орендних платежів

Авансові платежі за оренду визнаються витратами майбутніх періодів тільки за умови:

- сплати орендної плати авансом, що передбачено умовами договору оренди;
- аванс сплачено більш ніж за один звітний період.

Авансові платежі за оренду визнаються витратами звітного періоду у тому звітному періоді, в якому мали місце. Первинними документами для визнання авансових платежів за оренду витратами звітного періоду є:

- договір оренди;
- акт прийому-передачі наданих послуг.

Якщо орендна плата сплачена авансом за декілька місяців наперед, орендна плата за поточний місяць не визнається витратами звітного періоду.

Облік витрат майбутніх періодів, пов'язаних з передплатою на періодичні та довідкові видання

Первинними документами для визнання витрат майбутніх періодів на періодичні та довідкові видання є:

- рахунок-фактура (при безготівковому розрахунку);
- квитанція на передплату (при готівковому розрахунку).

Витрати, пов’язані з передплатою на періодичні та довідкові видання, визнаються витратами майбутніх періодів у тому звітному періоді, в якому були здійснені.

Витратами звітного періоду вважаються витрати, пов’язані з передоплатою періодичних та довідкових видань. Вони розподіляються між періодами рівномірними частинами впродовж того періоду, на який поширюється передплата, відповідно до довідки-розрахунку бухгалтерії.

Відповідно до того, в якому підрозділі суб’єкта господарювання використовуються періодичні та довідкові видання витрати майбутніх періодів списуються на відповідні рахунки 9 класу «Витрати діяльності»:

- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Облік витрат майбутніх періодів з освоєння нових виробництв та агрегатів

Можна встановити **в обліковій політиці** перелік витрат майбутніх періодів, яких немає в офіційних документах. Так, до складу витрат майбутніх періодів можуть бути включені витрати на:

– оновлення (обслуговування) програмного забезпечення, якщо плату за оновлення перераховують «наперед» одразу за декілька місяців;

– технічний огляд та обслуговування інших необоротних активів, знову ж таки якщо оплату таких послуг перераховують за декілька періодів.

При класифікації витрат майбутніх періодів потрібно проаналізувати їх в такому порядку:

1. Якщо строк списання перевищує 12 місяців з дати балансу, тоді такі витрати відображаються у складі довгострокових активів на субрахунку 184 та обліковують у складі того періоду, до якого вони належать.

2. Якщо строк списання не перевищує 12 місяців з дати балансу, то такі витрати обліковують у складі поточних активів на субрахунку 39 та розподіляють рівномірно між тими періодами, до яких вони належать, і списують протягом цих періодів.

8.3 Контрольні запитання



1. Поясніть зміст поняття «витрати майбутніх періодів».
2. За яким принципом фінансової звітності здійснюється облік витрат майбутніх періодів?
3. За якими методами визначається розподіл витрат майбутніх періодів для їх визнання у звітному періоді?
4. На якому рахунку ведеться облік витрат майбутніх періодів, надайте його характеристику?
5. В якій формі та в яких розділах фінансової звітності відображається інформація про витрати майбутніх періодів?
6. В яких регістрах бухгалтерського обліку відображається інформація про витрати майбутніх періодів?
7. Наведіть первинні документи для визнання витрат майбутніх періодів.
8. Наведіть приклади кореспонденції рахунків відображення в обліку витрат майбутніх періодів.

8.4 Тести для самоконтролю



1. На рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» ведеться облік:

А. Сплаченої орендної плати за наступні періоди оренди;
Б. Дебіторської заборгованості за виконані роботи;
В. Виданих авансів;
Г. Одержаних авансів.

2. Витрати майбутніх періодів відображаються:

А. У звіті про власний капітал.
Б. У Балансі.
В. У Звіті про фінансові результати.
Г. У Звіті про рух грошових коштів.

3. До витрат майбутніх періодів не відносять:

А. Витрати, пов’язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів;

Б. Сплачену авансом орендну плату, передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.
В. Своєчасно невидана заробітна плата працівникам підприємства;
Г. Рекламні послуги.

4. Витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів списуються:

А. Щомісячно в розмірах, встановлених у спеціальних розрахунках;
Б. Щорічно;
В. Щоквартально;
Г. Не списуються взагалі.

5. Для обліку витрат майбутніх періодів призначено рахунок:

А. 92;
Б. 39;
В. 377;
Г. 93.

6. Регістром синтетичного обліку витрат майбутніх періодів є:

А. Журнал 2;
Б. Журнал 3;
В. Журнал 4;
Г. Журнал 5.

7. Яким бухгалтерським записом відображається операція: «Сплачено готівкою за підписку на періодичні видання»?

А. Дт 63 Кт 30;
Б. Дт 64 Кт 31;
В. Дт 79 Кт 95;
Г. Дт 39 Кт 30.

8. Яким бухгалтерським записом відображається операція: «Витрачено виробничі запаси в процесі підготовки та освоєння нових видів продукції»?

А. Дт 46 Кт 40;
Б. Дт 20 Кт 63;
В. Дт 39 Кт 20;
Г. Дт 39 Кт 66.

9. Яким бухгалтерським записом відображається операція «Списані витрати майбутніх періодів на адміністративні витрати»?

А. Дт 92 Кт 66;
Б. Дт 93 Кт 39;
В. Дт 92 Кт 39;
Г. Дт 91 Кт 39.

10. Яким бухгалтерським записом відображається операція «Списані витрати майбутніх періодів на витрати на збут»?

А. Дт 92 Кт 66;
Б. Дт 93 Кт 39;
В. Дт 92 Кт 39;
Г. Дт 91 Кт 39.

8.5. Практичні приклади

Приклад 1.

Суб'єкт господарювання орендує приміщення під склад готової продукції. Відповідно до договору оренди орендна плата за місяць складає 1 200 грн (у тому числі ПДВ). Орендар сплатив орендну плату за 3 місяці (січень, лютий, березень) 36 000 грн, у тому числі ПДВ.

Відображення у бухгалтерському обліку орендної плати (таблиця 8.3).

Таблиця 8.3 – Облік орендної плати

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Сплачено авансом орендну плату за три місяця (січень, лютий, березень (1 200 × 3))	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	3 600
2	Відображено розрахований ПК за правилом першої події до реєстрації ПН (200 × 3)	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит підтверджений»	600
	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	
3	Відображення витрат на оренду за січень	93 «Витрати на збут»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1 000
4	Відображена частина вартості оренди у сумі ПДВ	6441 «Податковий кредит підтверджений»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	200
5	Сплачені авансом орендні платежі визнані витратами майбутніх періодів (3 6000 – 1 200)	39 «Витрати майбутніх періодів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 400
6	Визнані витратами на оренду за лютий	93«Витрати на збут»	39«Витрати майбутніх періодів»	1000
7	Відображена частина вартості оренди у сумі ПДВ	644«Податковий кредит підтверджений»	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	200
8	Визнані витратами на оренду за березень	93 «Витрати на збут»	39«Витрати майбутніх періодів»	1000
9	Відображена частина вартості оренди у сумі ПДВ	644 «Податковий кредит підтверджений»	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	200

Приклад 2.

Суб'єкт господарювання здійсни передплату періодичного видання 20 грудня 2023 року на 2024 рік – 2 400 грн (без ПДВ). Періодичне видання

надходить один раз на місяць. Періодичне видання використовується бухгалтерією.

У бухгалтерському обліку визнання та списання витрат майбутніх періодів відображено у таблиці 8.4.

Таблиця 8.4 – Облік визнання та списання витрат майбутніх періодів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Здійснена передплата на періодичне видання на 2024 рік	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	31 «Рахунки в банках»	2 400
2	Передплата на періодичне видання визнана витратами майбутніх періодів	39 «Витрати майбутніх періодів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 400
3	Щомісяця 2024 року при надходженні періодичного видання здійснюється запис на підставі довідки бухгалтерії (2 400 грн ÷ 12 = 200 грн)	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»	200

Приклад 3.

Суб'єкт господарювання планує випуск нового виду продукції. Витрати майбутніх періодів з освоєння нових виробництв у суб'єкта господарювання становлять 560 000 грн. Освоєння нового виду продукції планується здійснити протягом трьох років. Плановий випуск продукції складає – 60 000 одиниць.

За звітний період витрати на освоєння нового виду продукції становлять:

- матеріальні витрати – 60 000 грн;
- витрати на заробітну плату робітників зайнятих випуском нового виду продукції – 80 000 грн;
- нарахування ЄСВ на заробітну плату (22%) – 17 600 грн;
- амортизація основних засобів, які використовуються для освоєння нового виду продукції – 12 000 грн.

Зазначені витрати планується списувати протягом 6 місяців. Плановий випуск продукції – 40 000 одиниць. Фактичний випуск продукції за звітний період становить 5 000 одиниць.

Необхідно:

1. Здійснити необхідні розрахунки;

а) визначити загальну суму витрат на освоєння нового виду продукції;

б) суму витрат, яку необхідно списати за місяць;

в) визначити базу розподілу на одну одиницю продукції.

2. Відобразити у бухгалтерському обліку списання витрат майбутніх періодів.

Рішення:

Загальна сума витрат на освоєння нового виду продукції становить:

60 000 + 80 000 + 17 600 + 12 000= 169 600 грн.

База розподілу на одну одиницю нового виду продукції становить:

169 600 ÷ 40 000 = 4,24

Сума витрат за місяць становить:

4,24 × 5 000 = 21 200 грн.

Відображення у бухгалтерському обліку (таблиця 8.5).

Таблиця 8.5 – Облік списання витрат майбутніх періодів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списані матеріальні витрати на освоєння нового виду продукції	39 «Витрати майбутніх періодів»	20 «Виробничі запаси»	60 000
2	Нарахована заробітна плата робітникам зайнятим випуском нового виду продукції	39 «Витрати майбутніх періодів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	80 000
3	Нарахування на заробітну плату ЄСВ (22%)	39«Витрати майбутніх періодів»	651 «Розрахунки за страхуванням»	17 600
4	Списані витрати майбутніх періодів на випуск нового виду продукції	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»	21 200

Приклад 4.

ТОВ «ХХХ» здійснило оплату послуг з придбання ключа до антивірусної програми 1 вересня 2024 року строком на 120 днів. Вартість – 6800 грн з ПДВ. Облік придбання ключа до антивірусної програми наведено у таблиці 8.6.

Таблиця 8.6 – Облік придбання ключа до антивірусної програми

№	Період	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5	6
1	Вересень 2024р.	Здійснена попередня оплата за антивірус	371	311	6800,00
2	Вересень 2024р.	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	6442	6441	1133,33
3	Вересень 2024р.	Відображений податковий кредит з ПДВ після реєстрації податкової накладної	641	6442	1133,33
4	Вересень 2024р.	До складу витрат березня включено частину попередньої оплати, що стосується цього місяця (=1416,67= 1/4×5666,67)	92	631	1416,67
5	Вересень 2024р.	До складу витрат майбутніх періодів включено частину попередньої оплати, що стосується III кварталу (=4250,00= 3/4×5666,67)	39	631	4250,00
6	Вересень 2024р.	Закрито проміжний рахунок обліку податкового кредиту з ПДВ	6441	631	1133,33
7	Вересень 2024р.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	39	631	6800,00
8	Жовтень 2024р.	Списано 1/3 витрат на підписку на інформаційний сервіс до складу адміністративних витрат жовтня (=1416,67= 4250÷3)	92	39	1416,67

Продовження таблиці 8.6

1	2	3	4	5	6
9	Жовтень 2024р.	Віднесено адміністративні витрати на фінрезультат	791	92	1416,67
10	Листопад 2024р.	Списано 1/3 витрат на підписку на інформаційний сервіс до складу адміністративних витрат жовтня (=1416,67= 4250÷3)	92	39	1416,67
11	Листопад 2024р.	Віднесено адміністративні витрати на фінрезультат	791	92	1416,67

Приклад 5.

ТОВ «ХХХ» сплатило у червні 2024 року вартість оренди магазину на друге півріччя 2024 року. Сума 40000 грн. Орендодавець – неплатник ПДВ.

Облік оренди магазину наведено у таблиці 8.7.

Рішення:

Таблиця 8.7 – Облік оренди магазину

№	Період	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн
1	Червень 2024р.	Здійснена попередня оплата послуг оренди на 2-ге півріччя	39	311	40000,00
2	Липень 2024р.	Списано частину витрат майбутніх періодів на поточні витрати на збут за липень (=6666,67 = 40000÷6)	93	39	6666,67
3	Липень 2024р.	Віднесено витрати на збут на фінрезультат липня	791	93	6666,67
4	Серпень 2024р.	Списано частину витрат майбутніх періодів на поточні витрати на збут за серпень (=6666,67 = 40000÷6)	93	39	6666,67
5	Серпень 2024р.	Віднесено витрати на збут на фінрезультат серпня	791	93	6666,67

8.6. Вправи для самостійної роботи

Вправа 1.

Суб’єктом господарювання у грудні 2023 року здійснена передплата за періодичне видання на 2024 рік у сумі 3 600 грн.

Відобразити у бухгалтерському обліку визнання витрат майбутніх періодів, та їх списання у січні і лютому місяцях 2024 року.

Вправа 2.

Підприємство уклало договір про оренду приміщенні під офіс на три роки з орендною платою 6 000 грн. Відповідно до умов договору орендна палата сплачується наперед за шість місяців.

Відобразити у бухгалтерському обліку отримання орендної плати за шість місяців.

Вправа 3.

За звітний період суб’єктом господарювання здійснені операції:

1. Визнані витратами майбутніх періодів передплата оренди приміщення під офіс за три місяці.

2. Витрати майбутніх періодів списані на адміністративні витрати.

3. Сплачено авансом витрати на періодичні видання.

4. Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на роботах, що відносять до витрат майбутніх періодів.

Необхідно:

- відобразити у бухгалтерському обліку зазначені операції;
- скласти регістр обліку по рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Вправа 4.

Витрати на освоєння нових виробництв становлять 860 000 грн. Освоєння нових виробництв планується здійснити протягом двох років. Плановий випуск продукції – 50 000 одиниць.

За звітний період витрати на освоєння нового виду продукції становлять:

- матеріальні витрати – 70 000 грн;
- витрати на заробітну плату робітників зайнятих випуском нового виду продукції – 90 000 грн;
- нарахування ЄСВ на заробітну плату (22%) – ?;
- амортизація основних засобів, які використовуються для освоєння нового виду продукції – 22 000 грн.

Зазначені витрати планується списувати протягом 6 місяців. Плановий випуск продукції – 30 000 одиниць.

Фактичний випуск продукції за звітний період становить 6 000 одиниць.

Необхідно:

1. Здійснити необхідні розрахунки;

а) визначити загальну суму витрат на освоєння нового виду продукції;

б) суму витрат, яку необхідно списати за місяць;

в) визначити базу розподілу на одні одиницю продукції.

2. Відобразити у бухгалтерському обліку списання витрат майбутніх періодів.

Вправа 5.

Витрати на підготовку і освоєння виробництва нового виду продукції складають 440 000 грн, строк освоєння виробництва нового виду – два роки.

Необхідно визначити суму витрат майбутніх періодів, яку підприємство буде визнавати витратами звітного періоду.

Вправа 6.

Аудиторська фірма уклала договір з клієнтом на проведення щорічного аудиту, строком на п’ять років. Витрати на проведення аудиту складають 70 людино/днів.

Відповідно до акту виконаних робіт фактичні витрати на проведення аудиту за перший рік склали 30 людино/днів.

Необхідно визначити відсоток витрат майбутніх витрат, які будуть визнані витратами звітного періоду за перший рік.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Мін-ва фінансів України від 30.11.99 р. №291 (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 20.05.2025).
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/ show/2755- 17 (дата звернення: 20.05.2025).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змін. та допов.). URL: http//zakon.rada.gov.ua /laws/show/996-14 (дата звернення: 20.05.2025).
4. Про затвердження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73 (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 20.05.2025).
5. Про затвердження НП(С)БО 7 «Основні засоби» : наказ Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92 (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text (дата звернення: 20.05.2025).
6. Про затвердження НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» : наказ Мінфіну від 18.10.1999 р. № 242 (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text (дата звернення: 20.05.2025).
7. Про затвердження НП(С)БО 9 «Запаси» : наказ Мінфіну від 20.10.1999 р. № 246 (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення: 20.05.2025).
8. Про затвердження НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» : наказ Мінфіну від 26.04.2000 р. № 91 (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.help/documents/z0284-00 (дата звернення: 20.05.2025).
9. Про затвердження положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text (дата звернення: 20.05.2025).
10. Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг від 29.07.2022 р. № 163. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text (дата звернення: 20.05.2025).
11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. для студентів спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
12. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.
13. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 600 с.
14. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Чакалова Н. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. для здобувачів ступеня вищ. освіти бакалавра спец. 071 «Облік і оподаткування» освіт.-проф. програми «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя :

ЗНУ, 2022. 516 с.

15.Макаренко А. П., Панченко О. М., Бескоста Г. М. Фінансовий облік 1 : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Запоріжжя : ЗДІА, 2017. 400 с.

16. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Кутчак Ю. М. Фінансовий облік ІІ : навч. посіб. для здобувачів рівня вищ. освіти бакалавр спец. 071 «Облік і оподаткування» освіт.-проф. програми «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : ЗНУ, 2023. 288 с.

17.Максімова В. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Одеса : ОНЕУ, 2012. 670 с.

18. Орлова В. К., Орлів М.С., Хоми С.В. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 510 с.

19.Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : підручник. Львів : Вид-во ННВК «АТБ», 2013. 420 с.

20.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. 7-ме вид. допов. і перероб. Київ : Алерта, 2016. 928 с.

21.Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік І : навч. посіб. Київ :ЦУЛ, 2016. 336 с.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Чакалова Н. С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2018. 602 с.

2. Макаренко А. П., Панченко О. М., Бескоста Г. М. Фінансовий облік 1 : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Запоріжжя : ЗДІА, 2017. 400 с.

3. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Кутчак Ю. М. Фінансовий облік ІІ : навч. посіб. для здобувачів рівня вищ. освіти бакалавр спец. 071 «Облік і оподаткування» освіт.-проф. програми «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : ЗНУ, 2023. 288 с.

4. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Чакалова Н. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. для здобувачів ступеня вищ. освіти бакалавра спец. 071 «Облік і оподаткування» освіт.-проф. програми «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : ЗНУ, 2022. 516 с.

5. Меліхова Т. О., Градобік А. О. Удосконалення документування обліку та аудиту запасів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8331 (дата звернення: 25.04.2025).

6. Меліхова Т. О., Маслєннікова І. А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій для ефективного податкового планування на торговельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9520 (дата звернення: 25.04.2025).

7. Меліхова Т. О., Шарко Д. М. Удосконалення обліку і аудиту розрахунків з покупцями на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 21-22. С. 30–36.

8. Меліхова Т. О., Феофанов Л. К., Рябчук О. О. Удосконалення

фінансового обліку та аудиту заробітної плати для підвищення ефективності управління підприємством. *Економіка та держава*. 2021. № 10. С. 86–92.

9. Меліхова Т. О., Лисяк О. В. Удосконалення документування обліку та аудиту заробітної плати в управлінні підприємством. *Агросвіт*. 2021. № 21-22. С. 43–50.

10. Синиця Ю. С. Облік за НП(С)БО : навч. посіб. для здобувачів ступеня вищ. освіти бакалавра спец. «Облік і оподаткування» освіт.-проф. програми «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : ЗНУ, 2024. 182 с.

Навчальне видання
(українською мовою)

Макаренко Андрій Петрович
Меліхова Тетяна Олегівна
Мусійченко Олена Георгіївна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Навчальний посібник
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійних програм
«Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством»,
«Облік і аудит», «Облік, аудит та бізнес-консалтинг»

Рецензенти: *В. В. Бобиль, Є. В. Міщук*

Відповідальний за випуск *Т. О. Меліхова*
Коректор *А. П. Макаренко*