

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВОЛИНСЬКИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

І.А. Волкова

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2008

ББК 65.052я73
В 67
УДК 657(075.8)

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист №1.4/18-Г-1796 від 24.10.2007 р.)*

*Затверджено до друку Вченою Радою ВІЕМ
Протокол №1 від 27.09.2007 року*

Рецензенти:

Литчук В.В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри статистики та аналізу ЛДАУ;

Пересада А.А. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри банківських інвестицій КНЕУ ім.Вадима Гетьмана.

Волкова І.А.

В 67 Фінансовий облік-1. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.

ISBN 978-966-364-640-4

Навчальний посібник «Фінансовий облік-1», написаний відповідно до нової програми Міністерства освіти і науки України, містить системний виклад організації та методології бухгалтерського фінансового обліку.

При викладенні матеріалу основна увага приділена практиці відображень на рахунках бухгалтерського обліку різноманітних господарських операцій пов'язаних з організацією фінансового обліку.

Навчальний посібник призначений для студентів, які вивчають фінансовий облік у вищих навчальних закладах. Він може бути корисним бухгалтерам-практикам, аудиторам, фінансистам, підприємцям і слухачам, які одержують другу економічну освіту на базі вищої, а також усім, хто цікавиться фінансовим обліком.

ISBN 978-966-364-640-4

© Волкова І.А., 2008

© Центр учбової літератури, 2008

ЗМІСТ

Вступ	4
<i>Лекція 1.</i> Основи організації бухгалтерського фінансового обліку	5
<i>Лекція 2.</i> Облік грошового капіталу в національній та іноземній валютах	14
<i>Лекція 3.</i> Облік інвестиційної діяльності підприємств	50
<i>Лекція 4.</i> Облік капіталу в дебіторській заборгованості	64
<i>Лекція 5.</i> Облік капіталу в основних засобах підприємства	84
<i>Лекція 6.</i> Облік капіталу в інших необоротних матеріальних активах підприємства	106
<i>Лекція 7.</i> Облік капіталу нематеріальних активів (інтелектуальної власності) підприємств	120
<i>Лекція 8.</i> Облік капіталу в запасах підприємства	133
<i>Лекція 9.</i> Облік процесу виробництва готової продукції, витрат операційної та іншої діяльності	171
Список використаних джерел	225

Бухгалтерський облік виробничо-фінансової діяльності підприємств, організацій та установ відіграв, відіграє і буде відігравати важливу роль як один з найбільш дієвих засобів управління виробництвом матеріальних благ. Особлива його роль для України в умовах її переходу до ринкової економіки.

Інтеграція України у світовий економічний ринок через утворення спільних підприємств і транснаціональних компаній, залучення іноземних інвестицій, експорт капіталів потребує уніфікованого підходу до інформаційного забезпечення. Головним постачальником інформації про діяльність підприємств, мовою бізнесу, як відомо, є бухгалтерський облік.

Стандартизація обліку — це процес розробки і практичного застосування єдиних вимог, правил, принципів до визнання, оцінки і відображення у фінансовій звітності майна і діяльності підприємств. Процес стандартизації обліку розпочався давно і нині запроваджується в Україні.

Враховуючи вимоги українського законодавства та закони ринкової економіки, потреба у фахівцях знання бухгалтерського обліку різко зростає, особливо із застосуванням комп'ютерної техніки. Вважаємо, що цей курс лекцій, написаний відповідно до нової програми Міністерства освіти і науки України, дасть можливість студентам сформувати необхідний фаховий рівень знань у цій необхідній і цікавій галузі економічної науки.

Навчальний посібник може бути використаний бухгалтерами, економістами, керівниками підприємств та тими, хто цікавиться фінансовим обліком і прагне його опанувати.



ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1. Економічна суть фінансового обліку

Фінансовий облік є складовою і невід'ємною частиною економічної (політичної та філософської) науки. Якщо економіка (на макро- і мікрорівнях) вивчає умови і фактори використання ресурсів для виробництва товарів, їх розподіл та споживання в суспільстві, то облік забезпечує збирання первинних даних щодо використання ресурсів, ефективності процесів, формування витрат, доходів та фінансових результатів окремих підприємств. Він збирає дані про факти господарської діяльності, що фіксуються в первинних документах, оцінює та групує однорідні факти на рахунках та в реєстрах, формує фінансову звітність про ті самі об'єкти, які вивчає економіка.

Теоретичні економічні концепції розробляються на науковому рівні, а облік дає інформацію для перевірки ефективності прийнятих концепцій. Він також розробляє певні принципи, правила, процедури (алгоритми) збирання, оброблення та відображення інформації у фінансових звітах, які використовуються для прийняття управлінських рішень, перевірки ефективності економічних концепцій і доктрин, узагальнення даних у статистичних збірниках, проведення наукових досліджень тощо.

Фінансовий облік є динамічною і відкритою системою, яка контактує з економікою, тому з розвитком економічної системи змінюється система обліку: з'являються нові елементи, відмирають старі, постають нові зв'язки між елементами (рахунки, правила розрахунків окремих економічних показників, моделі обліку ресурсів, собівартості, прибутку та ін.).

Будь-яке суспільство включає в себе економічну систему. У державі існують різні промислові підприємства, а також підприємства, організації, установи інших сфер діяльності, громадські, релігійні, політичні організації, професійні спілки та інші організації, які мають справу з розподілом обмежених ресурсів. Кожна з організацій повинна мати інформацію про володіння та розпорядження ресурсами, їх ефективне використання та при-

множення. Для визначення рівня ефективного використання капіталу, матеріалів, техніки, персоналу та інших ресурсів необхідно організувати збирання та оброблення даних про ресурси та процеси підприємства, перетворити великий масив первинних даних на корисну фінансову інформацію і довести її до зацікавлених юридичних та фізичних осіб, які приймають управлінські рішення.

Таким чином, фінансовий облік держава визнає як інформаційну систему для управління суспільством, а тому законодавством передбачено, що його зобов'язані вести юридичні особи всіх видів діяльності і форм господарювання. У міру розвитку суспільства та змін у соціальній, політичній та економічній сфері країни до обліку ставляться нові вимоги, тому він також змінюється під впливом зовнішнього середовища.

2. Бухгалтерський облік в умовах ринкової економіки

В Україні ведення фінансової бухгалтерії обов'язкове для всіх підприємств. Фінансовий облік ведеться в інтересах зовнішніх користувачів попередніх потенційних власників та інвесторів, управлінський — внутрішніх, зокрема, адміністрації, яка повинна за його даними приймати оперативні управлінські рішення. Фінансова бухгалтерія фіксує інформацію про поточні витрати в поелементному розрізі, а саме: прибутки підприємства, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, розміри фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо. Споживачами інформації фінансового обліку виступають в основному зовнішні щодо підприємства користувачі. Це органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо.

Фінансова звітність відкрито публікується, вона не становить комерційної таємниці підприємства. Система формування фінансової звітності повинна бути прозорою, доступною для розуміння компетентними користувачами. Усі ці фактори зумовлюють чітку регламентацію структури, форми зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

Що стосується внутрішньої облікової системи на підприємстві, то питання про те, створювати її чи ні, як правило, вирішує безпосередньо адміністрація.

Управлінський облік, на відміну від фінансового, — це облік не фактичної величини майна, витрат та доходів, стану розрахунків та зобов'язань, а облік факторів, обставин та умов, що впливають на виробничо-господарську і фінансову діяльність підприємства. Його мета — надати інформацію для прийняття рішень по управлінню економікою підприємства та перевірити ефективність виконання прийнятих рішень.

У системі управлінського обліку відтворюється, передусім, інформація про витрати. Вони групуються і класифікуються за видами та місцем виникнення, структурними підрозділами (відділами, секціями, складами), в яких відбувається споживання ресурсів.

Необхідність виділення даних управлінського обліку в самостійну систему багато в чому пов'язана з посиленням вимог до зберігання комерційної таємниці діяльності підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення. Дані управлінського обліку — комерційна таємниця, і не тільки для зовнішніх користувачів, а й для управлінського персоналу самого підприємства, що не має прямого відношення до вирішення даної проблеми.

Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності. Ця облікова система практично не регламентується законодавством.

Вивчення бухгалтерського обліку за його методологічними засадами слід розпочати з ознайомлення з основними термінами.

Стандарт обліку — облікові правила та процедури, що стосуються виміру оцінки і надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад, Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів обліку, що знаходяться у Великобританії.

Міжнародні стандарти — це документи, що мають характер рекомендацій. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, прийняті свої правила (стандарти) обліку.

Бухгалтерський стандарт — це стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Стандарти бухгалтерського обліку ґрунтуються на трьох елементах: 1) прецеденти; 2) державні процедури-інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів; 3) вплив з боку недержавних (суспільних) бухгалтерських організацій. Бухгалтерські стандарти, як правило, збігаються з бухгалтерськими принципами.

У багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів,

причому частина стандартів обов'язкові, а частина — рекомендаційні. В деяких країнах правила бухгалтерського обліку встановлюються особами, уповноваженими урядовими органами. До останніх належить і Україна.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Структура регулювання бухгалтерського обліку в Україні така: перший рівень (основа) — загальні положення Закону; другий рівень — Стандарти і План рахунків, що ґрунтуються на Законі, затверджені Мінфіном і зареєстровані в Мінюсті; третій рівень — накази та листи Мінфіну, що роз'яснюють, як застосовувати кожний Стандарт у тій чи іншій конкретній ситуації.

3. Фінансова звітність як інформаційна база для прийняття управлінських рішень

Як було сказано, фінансовий облік є обов'язковим, регламентованим, а управлінський організовується в необхідному аспекті для задоволення інформаційних потреб менеджерів підприємства, втручання в ті чи інші події, які характеризуються певними економічними показниками фінансового обліку. Проте проблема полягає в тому, щоб визначити об'єкти, які потрібно контролювати, набір необхідних для контролю показників, міру відхилень у випадках, коли треба втручатися в процеси і явища господарського життя, на що і на кого впливати та інші важливі моменти.

Фінансова звітність містить інформацію про бухгалтерський баланс — активи, зобов'язання і капітал. Активи являють собою ресурси підприємства, які придбані для того, щоб отримати від їх подальшого використання економічні вигоди. Так, реалізувавши готову продукцію, на яку витрачені ресурси (запаси, працю, техніку), потрібно не тільки компенсувати витрати, а й реалізувати продукцію з прибутком.

Пасиви являють собою довгострокові чи поточні зобов'язання підприємства, які потрібно вчасно погасити. У випадку затримки

з погашенням зобов'язань нараховуються штрафи, пені, неустойки кредиторам, що обумовлено умовами договору.

Капітал підприємств вимірюється сумою, що визначає різницю між сумою активів та пасивів. Баланс розкриває три складові — активи, зобов'язання і капітал за статтями, що передбачені національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку України № 2 «Баланс». У балансі наводяться дані на початок року і на дату складання балансу протягом наступного господарського року, який починається з 1 січня і триває до 31 грудня. У балансі відображаються події минулих періодів, але за допомогою економічного аналізу можна виміряти міру відхилень за період за всіма статтями, які наводяться в ньому; аналізується абсолютна і відносна динаміка показників; структура активів, зобов'язань та капіталу; відношення одних статей балансу до інших або одних розділів до інших; робляться висновки щодо поліпшення чи погіршення цих показників та виявляють фактори впливу на них.

Окремі показники господарської діяльності не можна визначити іншими методами, ніж за допомогою складання балансу — наявність загальної суми активів, зобов'язань і капіталу, наявність власних оборотних коштів (робочого капіталу), ефективність активів, норма прибутку та ін.

Економічний аналіз фінансової звітності за ряд періодів дає можливість виявити тенденції зростання (розширення) чи згортання (звуження) діяльності, оцінити окремі показники і прийняти рішення менеджером, інвестором, фінансистам, банківським працівникам, власникам та всім зацікавленим особам щодо вибору варіанту дій, які стосуються підприємства. Зрозуміло, що відстеження минулих подій дає можливість бачити тенденції, і на їх основі методом екстраполяції передбачити майбутній стан підприємства. Названий метод не завжди дає добрі результати, тому на допомогу традиційній методиці економічного аналізу залучаються економіко-математичні методи досліджень.

Таким чином, бухгалтерський фінансовий облік збирає та обробляє дані про факти господарської діяльності, трансформує їх в інформацію та забезпечує нею управлінський апарат і зовнішніх користувачів, які вивчають наслідки раніше ухвалених рішень. Крім цього, фінансовий облік забезпечує зворотний зв'язок між господарською системою підприємства та управлінням. Отже, беззаперечним є той факт, що облік є системою сервісного забезпечення управління необхідною інформацією про фактичний стан об'єкта управління.

4. Економічна суть облікової політики підприємства і значення для організації фінансового та управлінського обліку

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999 р.), облікова політика визначає форми і методи бухгалтерського обліку, формується керівником і головним бухгалтером, виходячи із загальних принципів методології та організації обліку й конкретних умов діяльності підприємства. На думку вчених, вона включає в себе такі елементи.

Теорія облікової політики — це принципи обліку, наукові положення конструювання інформаційної системи підприємства, визначення предмета обліку, методів збору й оброблення даних, правила складання документів, реєстрів, форм звітності.

Методологія обліку — це процедури отримання первинних даних, оцінки ресурсів, ведення рахунків синтетичного та аналітичного обліку.

критерії розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядок нарахування амортизації, обліку ремонтів, визначення обсягу реалізації, доходів, фінансових результатів та інші питання.

Технологія обробки даних — це: план рахунків бухгалтерського обліку; форми бухгалтерського обліку; послідовність проходження документів (від заповнення до здачі їх в архів); організацію внутрішнього контролю, який полягає у вирішальному впливі на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою отримання вигоди від його діяльності; складання групувальних, нагромаджувальних та розробних таблиць і реєстрів обліку; проведення інвентаризації майна та зобов'язань; складання звітів про використання ресурсів.

Організація бухгалтерського обліку — це визначення структури бухгалтерії, централізована та децентралізована система оброблення даних, розробку робочих інструкцій для працівників бухгалтерії, графіків документообороту, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку (ручний, автоматизований), комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами і службами апарату управління та інші сторони функціонування бухгалтерії. Облікова політика дає можливість упорядкувати роботу бухгалтерії, оцінити рівень організації та методології обліку, відповідність роботи бухгалтерії встановленим нормам і правилам, передбачити раціональні методи облікового процесу.

Облікова політика затверджується наказом керівника і містить детально описану теорію, методологію, технологію та організацію обліку. На нашу думку, наказ доцільно сформувавати за такою структурою: відомості про підприємство (дата утворення, дата реєстрації, організаційно-правова форма, характер діяльності, чисельність працівників та ін.); організація ведення обліку (бухгалтерія, її структура, функції); структура видів діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова); детальний опис форми бухгалтерського обліку та зв'язки між окремими елементами (реєстри обліку, їхній взаємозв'язок, які операції відображаються); робочий план рахунків обліку (розробляється головним бухгалтером), який включає коди і назви синтетичних та аналітичних рахунків; методика оцінювання та обліку (запасів, зносу, резервів тощо) розробляється в деталях і доводиться до виконавців у вигляді інструкції; принципи, на яких будується облікова політика; перелік відповідальних осіб та порядок їхнього звітування перед бухгалтерією (перелік звітів, строки подання на оброблення); інвентаризація (створення комісій, строки проведення, порядок роботи комісій); графіки документообороту; технологія оброблення даних у бухгалтерії (вхідна та вихідна інформація, алгоритми оброблення вручну та за допомогою комп'ютера); організація управлінського обліку (об'єкти, звіти, обробка даних, забезпечення менеджерів інформацією); організація контролінгу (стратегічне планування, облік, аналіз, прийняття рішень); перелік реєстрів синтетичного чи аналітичного обліку та інформація, яка в них відображається; організація матеріальної відповідальності; відповідальність за складання звітності (фінансової, статистичної, податкової, управлінської та ін.); відповідальність керівника за облікову політику; відповідальність головного бухгалтера за облікову політику; відповідальність за збереження комерційної таємниці (за секретні /не призначені для розголосу/ дані управлінського обліку й контролінгу); відповідальність за порушення встановленого порядку складання документів та реєстрів обліку; порядок використання чистого прибутку; організація, економічного аналізу та використання його даних для управління; внесення змін в облікову політику; відображення інших питань, які вважаються важливими для формування облікової політики.

Проект облікової політики розробляється на підставі національних стандартів бухгалтерського обліку України, в яких наводяться суттєві вимоги до методології обліку, а їх дотримання забезпечує правильне відображення даних у фінансових звітах

(бухгалтерських а також звітах, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та власного капіталу).

5. Економічна суть і значення Плану рахунків бухгалтерського обліку

Для організації бухгалтерського фінансового і управлінського обліку на підприємствах різних форм власності за подвійною системою має важливе значення План рахунків бухгалтерського обліку. За допомогою рахунків він забезпечує інформацію про кругообіроті капіталу, про його структуру утворення і формування його джерел. Забезпечує формування інформації для фінансової (зовнішньої) та управлінської (внутрішньої) звітності.

6. Економічна суть і значення національних стандартів бухгалтерського обліку

Основні законодавчо-правові аспекти, що мають важливе значення для організації бухгалтерського фінансового та управлінського обліку обґрунтовано в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які відображають усі сторони виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємств різних форм власності. Економічна суть національних стандартів зводиться до такого:

Закон України *«ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ»;*

П(С)БО-1 *«ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»;*

П(С)БО-2 *«БАЛАНС»;*

П(С)БО-3 *«ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ»;*

П(С)БО-4 *«ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ»;*

П(С)БО-5 *«ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ»;*

П(С)БО-6 *«ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ»;*

П(С)БО-7 *«ОСНОВНІ ЗАСОБИ»;*

П(С)БО-8 *«НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ»;*

П(С)БО-9 *«ЗАПАСИ»;*

П(С)БО-10 *«ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ»;*

П(С)БО-11 *«ЗОБОВ'ЯЗАННЯ»;*

- П(С)БО-12 «ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ»;
П(С)БО-13 «ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ»;
П(С)БО-14 «ОРЕНДА»;
П(С)БО-15 «ДОХІД»;
П(С)БО-16 «ВИТРАТИ»;
П(С)БО-17 «ПОДАТОК НА ПРИБУТОК»;
П(С)БО-18 «БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ»;
П(С)БО-19 «ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ»;
П(С)БО-20 «КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ»;
П(С)БО-21 «ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ»;
П(С)БО-22 «ВПЛИВ ІНФЛЯЦІЇ»;
П(С)БО-23 «РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'Я-
ЗАНИХ СТОРІН»;
П(С)БО-24 «ПРИБУТОК НА АКЦІЮ»;
П(С)БО-25 «ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІД-
ПРИЄМНИЦТВА»;
П(С)БО-26 «ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ»;
П(С)БО-27 «ДІЯЛЬНІСТЬ ЩО ПРИПИНЯЄТЬСЯ»;
П(С)БО-28 «ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ»;
П(С)БО-29 «ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ»;
П(С)БО-30 «БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ»;
П(С)БО-31 «ФІНАНСОВІ ВИТРАТИ»;



ОБЛІК ГРОШОВОГО КАПІТАЛУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ТА ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТАХ

1. Облік касових операцій

Підприємства, організації та установи здійснюють грошові потоки в переважній більшості в безготівковому порядку через банківську систему. Одноразово, відповідно до діючого законодавства, підприємства мають право здійснювати готівкові обороти безпосередньо на місці своєї виробничо-фінансової діяльності. Для цього, за згодою банку, вони мають у своєму розпорядженні належно обладнані каси.

Операції з оприбуткування готівки в касу та видачі з каси оформляються відповідно до «Положення про ведення касових операцій у національній валюті України», остання редакція якого затверджена постановою Правління Національного банку України за № 72 від 19 лютого 2001 р.

Відповідно до Положення, розрахунки готівкою підприємства (підприємці) та фізичні особи здійснюють через установи банків згідно з вимогами Інструкції з організації емісійно-касової роботи в установах банків України.

Підприємці здійснюють облік руху готівки згідно з порядком та документами, установленими Державною податковою адміністрацією України.

Сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим не повинна перевищувати трьох тисяч гривень протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. Платежі понад установлену граничну суму проводяться виключно в безготівковому порядку. Кількість підприємств (підприємців), з якими проводяться розрахунки, протягом дня не обмежується.

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

Вказані обмеження не стосуються розрахунків підприємств (підприємців) із фізичними особами, бюджетами та державними

цільовими фондами, малих і середніх підприємств при використанні готівкових коштів, що одержані ними за рахунок кредитної лінії Європейського банку реконструкції та розвитку для розвитку малих і середніх підприємств. Обмеження також не поширюються на добровільні пожертвування, благодійну допомогу, вилучену органами державної податкової служби готівку, на розрахунки за спожиту електроенергію, а також використання коштів, виданих на відрядження.

У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму кошти в розмірі перевищення встановленої суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі на кінець дня платника готівки одноразово в день здійснення цієї операції, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Розрахунки готівкою підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами проводяться із застосуванням прибуткових та видаткових касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів тощо, які підтверджують факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, а також рахунків-фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

Ліміт каси встановлюється підприємствам, які мають рахунки в установах банків і здійснюють операції з готівкою. Такі підприємства можуть зберігати в своїй касі готівку на кінець дня в межах затвердженого ліміту каси. Його встановлення, порядок і строки здавання готівкової виручки регулюються Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України.

Відповідальність за неподання заявок-розрахунків у визначені строки та несвоєчасне одержання встановленого ліміту каси згідно з умовами договору на розрахунково-касове обслуговування покладена на підприємства.

Підприємства зобов'язані здавати готівкову виручку понад установлений ліміт каси в порядку і строки, визначені установою банку для зарахування на їх поточні рахунки. Якщо ліміт каси підприємству взагалі не встановлено, то вся наявна готівка (крім розміру одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян) у його касі на кінець дня має здаватися до банку (незалежно від причин, внаслідок яких ліміт каси не встановлено).

Готівкові кошти можуть здаватися підприємствами в денні та вечірні каси установ банків, інкасаторам Національного ба-

нку або установ комерційних банків, підприємствам поштового зв'язку для переказів на їх поточні рахунки в установах банків.

Уся готівка, що надходить до кас підприємств, має своєчасно та в повній сумі оприбутковуватися в їх касах. Оприбуткуванням готівки в касі підприємства є здійснення підприємством обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень з оформленням цієї операції у встановленому порядку прибутковим касовим ордером та відображенням у касовій книзі в день одержання підприємством готівкових коштів.

При проведенні розрахунків готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (далі РРО) або використанням розрахункових книжок (РК) оприбуткуванням є здійснення підприємствами обліку готівки через РРО або РК із складанням того самого дня на підставі розрахункових документів, доданих до звітів — у книзі обліку розрахункових операцій (КОРО) та оформлення готівки в установленому порядку прибутковим касовим ордером і відповідним записом у касовій книзі в день надходження коштів. Зазначена послідовність оприбуткування також поширюється на відокремлені підрозділи, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО або використанням РК та самостійно здають до кас установ банку або через інкасаторів одержану готівкову виручку. Ці підрозділи повинні також вести касову книгу та оприбутковувати готівку в своїх касах.

У разі роботи підприємств сфери торгівлі, громадського харчування, послуг у вечірні години, вихідні та святкові дні із застосуванням РРО або використанням РК (за умови, що бухгалтерія підприємства не працює в ці години і дні) одержана підприємством за цей час готівка вважається оприбуткованою в його касі, якщо вона проведена через РРО та РК у день її фактичного надходження та не пізніше наступного робочого дня підприємства здана до його каси з оформленням у встановленому порядку прибутковим касовим ордером та відповідним записом у касовій книзі підприємства. Зазначена послідовність оприбуткування також поширюється на відокремлені підрозділи підприємств, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО або використанням РК.

Підприємства мають право зберігати готівку в своїй касі, що одержана в установі банку для виплат, пов'язаних з оплатою

праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), понад установленний ліміт каси протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Для проведення цих виплат працівникам віддалених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів готівка може зберігатися в їхніх касах понад установленний ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Готівка, що одержана в установі банку на інші виплати, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, що одержані в установі банку і не використані за призначенням протягом установлених вище строків, повертаються підприємством в установу банку не пізніше наступного робочого дня установи банку та підприємства або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту) і видаватися на ті самі цілі.

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, що здійснюються за рахунок виручки, понад установленний йому ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях.

До підприємств (підприємців) застосовуються штрафні санкції згідно з чинним законодавством України за: перевищення встановлених лімітів каси; неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касах готівки; перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів; витрачання готівки з виручки на виплати, що пов'язані з оплатою праці, за наявності податкового боргу; використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням; проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа, який підтверджує сплату покупцем готівкових коштів.

Касові операції оформляються прибутковими та видатковими касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені наказом Міністерства статистики України № 51 від 15.02.1996 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій» і мають застосовуватися усіма підприємствами.

Приймання касами підприємств готівки, в тому числі й одержаної з банку, проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою

керівником підприємства. При прийманні готівки видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, уповноваженої керівником підприємства, і касира, засвідчена печаткою (штампом) підприємства.

Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами або належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер або особи, які на це уповноважені. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо. Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках тощо є дозвільний напис керівника, то підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

У разі видачі окремії фізичній особі готівки за видатковим документом касир вимагає пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа підписується у видатковому документі про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень — словами, копійок — цифрами), використовуючи чорнило або кулькову ручку з темним чорнилом.

Якщо видатковий документ складений на видачу готівки кільком особам, то одержувачі також пред'являють паспорти чи документи, що їх замінюють, і підписуються у відповідній графі документа.

Видача готівки з каси, що не підтверджена підписом одержувача у видатковому документі, для виведення залишку готівки в касі не приймається. Видача готівки особам, яких немає в штатному розписі підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою відомістю.

Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому документі. Якщо видача готівки проводиться за дорученням, оформленим у встановленому порядку згідно з чинним законодавством, у тому числі й особам, що не змогли у зв'язку з хворобою або з інших поважних причин поставити підпис власноручно, то в тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтерія зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержати готівку. Якщо видача готівки проводиться за відомістю, то перед підписом про одержання грошей касир робить напис: «За довіреністю». Довіреність залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або відомості.

Видача готівки з каси підприємства для здавання її до установи банку оформляється видатковим касовим ордером із відображенням цієї операції в касовій книзі. Документом, що свідчить про здавання виручки до установи банку, є квитанція до об'яви на внесення готівки за підписами бухгалтера і касира установи банку, засвідчена печаткою (штампом) установи банку. Документом, що свідчить про здавання виручки інкасаторам банку, є копія супровідної відомості за підписом інкасатора, засвідчена печаткою (штампом) установи банку.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, стипендій, проводяться касиром підприємства за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями або за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача.

На титульній сторінці платіжної (розрахунково-платіжної) відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень — словами, копійок — цифрами).

Аналогічно може оформлятися й одноразова видача готівки на оплату праці (у разі відпустки, хвороби тощо), а також видача кільком особам депонованих сум і готівки під звіт на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями.

Одноразові видачі готівки на оплату праці окремим особам проводяться, як правило, за видатковим касовим ордером.

Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій за платіжними відомостями, касир повинен: у платіжній відомості проти прізвищ осіб, яким не здійснено виплату, поставити штамп або зробити напис: «Депоновано»; скласти реєстр депонованих сум; у кінці відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівкові кошти видавалися не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис: «Готівку за відомістю видав (підпис)»; виписати видатковий касовий ордер на фактично видану суму за відомістю, зареєструвати його і здійснити відповідний запис у касовій книзі.

Бухгалтерія робить перевірку позначок, зроблених касирами в платіжних відомостях, та здійснює підрахунок виданих і депонованих за ними сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються одним загальним видатковим касовим ордером.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають заповнюватися бухгалтером лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами, які забезпечують належне збереження цих записів протягом установлено-го для зберігання документів терміну.

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

Приймання і видача готівки за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання. Виправлення в прибуткових та видаткових касових документах забороняються.

Під час одержання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити: наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі — дозвільного напису керівника підприємства або осіб, які ним уповноважені; правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів; наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для відповідного оформлення.

Прибуткові касові ордери або видаткові документи одразу ж після одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах ставиться штамп або напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передавання в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплати, пов'язані з оплатою праці, реєструються після їх видачі.

Реєстрація прибуткових і видаткових касових документів може здійснюватися за допомогою комп'ютерних засобів, які забезпечують формування і роздрукування потрібних касових документів. При цьому в документі «Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів», який формується і роздруковується за відповідний день, забезпечується також формування даних для обліку руху коштів за цільовим призначенням.

Касові документи після складання касиром звіту та його оброблення в бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36-ти місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, що передається під охорону.

Винесення з приміщення, що охороняється, касових документів дозволяється лише в окремих випадках і тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня документи обов'язково повертають.

Довідки за касовими документами (підписані керівником і головним бухгалтером) видаються відповідним органам на їхню вимогу у випадках, передбачених чинним законодавством України. Касові документи можуть вилучатися у випадках, передбачених чинним законодавством України.

З метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємство повинно мати касу, а його керівники обладнати її та забезпечити надійне зберігання готівкових коштів у ній. Якщо з вини керівників не були створені належні умови для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування, то вони несуть за це відповідальність у встановленому чинним законодавством України порядку.

Усі надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства враховують у касовій книзі (типова форма КО-4, затверджена наказом Мінстату). Кожне підприємство, що є юридичною особою і має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів).

Відокремлені підрозділи, що мають каси і здійснюють розрахунки готівкою, проводять при цьому касові операції з видачі (приймання) готівки на будь-які потреби з оформленням видаткових (прибуткових) касових ордерів або застосовують РРО (РК) при розрахунках зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, самостійно здають готівкову виручку до каси установи банку (інкасаторам банку), а також ведуть касові книги, які видаються й оформляються підприємством — юридичною особою, до складу якої вони входять.

Відокремлені підрозділи, що мають каси та здійснюють розрахунки готівкою зі споживачами в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО (РК) і не

проводять при цьому касових операцій з видачі (приймання) готівки з каси на будь-які потреби з оформленням видаткових (прибуткових) касових ордерів, а здають отриману готівкову виручку до підприємства — юридичної особи, до складу якої вони входять, у встановлені ним строки, можуть не вести касову книгу.

Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою підприємства — юридичної особи. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства — юридичної особи.

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору кульковою або чорнильною ручкою. Перші примірники залишаються в касовій книзі, другі мають бути відривними, що і є звітом касира. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Записи в касовій книзі робляться касиром з операцій одержання або видачі готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом у день їх надходження або видачі.

У кінці кожного робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі (наявна готівка в період виплати заробітної плати перераховується з урахуванням готівки, виданої за незакритими платіжними /розрахунково-платіжними/ відомостями) наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розпис у касовій книзі.

Якщо бухгалтерія та касир підприємства — юридичної особи не працюють у вихідні та святкові дні, а його відокремлений підрозділ, який використовує при розрахунках РРО (РК), у ці дні працює, але не веде касової книги, то записи в касовій книзі підприємства — юридичної особи здійснюються наступного робочого дня підприємства — юридичної особи.

На основі звітів касира з оправдовуючими документами бухгалтерія відображає грошові потоки каси бухгалтерськими проводками, які передбачено відповідним законодавством (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**ВІДОБРАЖЕННЯ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ
У КАСІ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
<i>Находження в касу</i>			
1	Отримано фінансові інвестиції грошима, дивіденди від інвестування	30	141—143
2	Отримано аванс, виданий раніше на капітальне будівництво	30	151
3	Повернуто працівниками раніше видану позику	30	163
4	Надійшли кошти за оренду об'єкта (фінансова оренда)	30	161
5	Отримано з банку кошти	30	31
6	Отримано гроші в погашення векселя	30	34
7	Надійшли гроші від покупців	30	36
8	Повернуто постачальниками раніше перераховані аванси	30	371
9	Повернуто підзвітними особами	30	372
10	Отримано дивіденди від об'єкта інвестування	30	373
11	Внесено на відшкодування завданих збитків	30	375
12	Внесено працівниками за путівки, телефонні розмови	30	377
13	Отримано пайові внески грошима	30	41
14	Отримано від засновника суму, що перевищує його частку в статутному капіталі	30	421
15	Отримано гроші від перепродажу акцій	30	451
16	Отримано внесок засновника до статутного капіталу	30	46

Закінчення табл. 2.1

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
17	Отримано гроші на цілкове фінансування	30	48
18	Отримано довгострокові позики банку та інших установ	30	501—502 505—506
19	Отримано від продажу облігацій (номінальна вартість)	30	521
20	Отримано від продажу облігацій (частина вартості вища за номінал)	30	522
21	Отримано довгострокову фінансову допомогу	30	55
22	Отримано короткострокові позики банку та інших установ	30	601—602 605—606
23	Отримано кошти від постачальника за непоставлений товар	30	63
24	Повернуто зайву суму виданої зарплати	30	66
25	Повернуті гроші різними кредиторами	30	68
26	Отримано від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)	30	701—703
27	Отримано від реалізації іноземної валюти й оборотних активів оренди	30	71
28	Отримано дивіденди і відсотки за облігаціями	30	73
29	Отримано від реалізації інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів	30	14
30	Отримано страхові відшкодування	30	75
<i>Видача з каси</i>			
31	Здійснено інвестицію за методом участі в капіталі	14	30
32	Видано готівку на фінансування будівництва	15	30

33	Внесено гроші за об'явою про внесення готівки на поточний рахунок	31	30
34	Перераховано за придбані путівки на відпочинок	33	30
35	Оплачено еквіваленти грошових коштів	35	30
36	Оплачено продукцію, отриману від покупця	36	30
37	Повернуто гроші різним дебіторам	371—377	30
38	Оплата оренди чайна, підписки на пресу	39	30
39	Повернуто пай	41	30
40	Викуплено акції в акціонерів	451	30
41	Повернуто внесок засновника	46	30
42	Видано гроші на цільове фінансування	48	30
43	Погашення позик банку	50,60	30
44	Погашено векселі облігації	52	30
45	Погашено заборгованість з оренди	53	30
46	Погашено довгострокові векселі	62	30
47	Оплачено постачальникам за продукцію (товари, роботи, послуги)	63	30
48	Оплачено в Пенсійний та інші фонди страхування	65	30
49	Видано заробітну плату	66	30
50	Виплачено дивіденди акціонерам	67	30
51	Оплачено різним кредиторам	68	30
52	Оплачено витрат. виробництва	91—94	30
53	Оплачено відсотки банку та інших установ	95	30
54	Відображено крадіжку грошей з каси	993	30

2. Облік банківських операцій на рахунках підприємств, установ та організацій

Відповідно до чинного законодавства підприємства зберігають свої грошові кошти на поточних рахунках у банках України на договірних засадах. Розрахунки здійснюються в безготівковій або готівковій формах у порядку, визначеному нормативними актами Національного банку України.

Для відкриття поточних та поточних бюджетних рахунків підприємства подають установам банків такі документи: заяву на відкриття рахунка встановленого зразка (взірця), за підписом керівника та головного бухгалтера підприємства; копію документа про створення підприємства (засновницької угоди), засвідчену нотаріально; копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію; копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально чи органом, який реєструє; копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік; картку із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів (у картку включається також зразок відбитка печатки підприємства); довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України.

Поточні рахунки закриваються в установах банку на підставі: заяви власника рахунка; рішення органу, на який законом покладено функції щодо ліквідації або реорганізації підприємства; рішення суду або господарського суду про ліквідацію підприємства; в інших випадках, передбачених чинним законодавством України чи договором між установою банку та власником рахунка. За бажанням клієнта банки відкривають два поточні рахунки — за місцем реєстрації або в іншому банку за погодженням сторін.

У випадку, коли банк, у якому відкрито рахунок підприємства, не має ліцензії НБУ на здійснення валютних операцій, а підприємству необхідно відкрити рахунок в іноземних валютах, то відкривається кореспондентський рахунок у банку, який таку ліцензію має.

Для зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів розрахунків та касових операцій юридичні особи відкривають банківські рахунки на умовах, викладених в Інструкції «Про безготі-

вкові розрахунки в Україні в національній валюті», яка затверджена постановою Правління НБУ від 25 квітня 2001 р. № 368/5559, та в договорі між установою банку і власником рахунка. У банківській практиці використовують різноманітні види рахунків.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів власності, а також їх відокремленим підрозділам для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України.

Поточні бюджетні рахунки відкриваються підприємствам (їх відокремленим підрозділам), яким виділяються кошти за рахунок державного або місцевого бюджету для цільового їх використання.

Депозитні рахунки підприємствам та їх відокремленим підрозділам відкриваються на підставі укладеного депозитного договору між власником рахунка та установою банку на визначений у договорі строк. Кошти на депозитні рахунки перераховуються з поточного рахунка і після закінчення строку зберігання повертаються на поточний рахунок.

Відсотки за депозитними рахунками можуть перераховуватися на поточний рахунок відповідно до умов депозитного договору або зараховуватися на поповнення депозиту. Проведення розрахункових операцій та видача коштів готівкою з депозитного рахунка забороняється. Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються в будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

У разі відкриття (закриття) або зміни номерів усіх видів рахунків (крім рахунків фізичних осіб та офіційних представництв) установа банку зобов'язана повідомити про це податковому органу за місцем реєстрації власника рахунка протягом трьох робочих днів із дня відкриття або закриття рахунка (включаючи день відкриття або закриття). Повідомлення про відкриття (закриття) чи зміну рахунка надсилається також до НБУ для включення до зведеного електронного реєстру власників рахунків.

До отримання повідомлення про взяття рахунків суб'єктів підприємницької діяльності на податковий облік на них здійснюються лише операції із зарахування коштів. Датою початку операцій за видатками з рахунків суб'єктів підприємницької діяльності в установі банку є дата реєстрації отримання банком зазначеного повідомлення.

У разі відкриття двох і більше поточних рахунків у національній валюті власник рахунка протягом трьох робочих днів з дня

відкриття або закриття рахунка визначає один основний, на якому обліковуватиметься заборгованість, що списується (стягується) у безспірному порядку, і повідомляє номер цього рахунка податковому органу, в якому він обліковується як платник податків, за місцем реєстрації та банкам, у яких відкриті додаткові рахунки в національній та іноземній валютах.

Розрахунки між підприємствами здійснюються в безготівковому порядку шляхом списання коштів з рахунка одного підприємства і зарахування на рахунок іншого на основі документів, які подаються в банк. Розрахунки в межах країни здійснюються виключно в національній валюті України — гривні, копійки.

Кошти у валюті іноземних держав обліковуються окремо за кожною валютою з обов'язковим перерахунком на національну валюту, що обумовлено законами України про банки і банківську діяльність, зовнішньоекономічну діяльність, валютне регулювання, облік і звітність тощо.

Відповідно до законодавства, грошові потоки, які здійснюються через банки, оформляються документами типових форм. Платіжне доручення — документ, який є письмово оформленим дорученням клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунка.

Доручення застосовуються в розрахунках за платежами товарного і нетоварного характеру. Розрахунки дорученнями можуть здійснюватися: за фактично відвантаженою продукцією (виконані роботи, надані послуги); в порядку попередньої оплати; для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств; для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії, грошові доходи тощо), на їх рахунки, відкриті в установах банків; в інших випадках за згодою сторін. Доручення приймаються до виконання від платника протягом 10-ти календарних днів. День заповнення доручення не враховується.

Платіжна вимога-доручення — це комбінований розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхня — вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця (платника) сплатити вартість поставленої йому за договором продукції (виконаних робіт, наданих послуг), нижня — доручення платника своєму банку перерахувати з його рахунка суму постачальникові.

Вимога-доручення заповнюється одержувачем коштів і надсилається платникові (або банку, який його обслуговує). У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює нижню ча-

стину цього розрахункового документа і здає його в банк, що його обслуговує. Платіжні вимоги-доручення приймаються банками протягом двадцяти календарних днів із дня виписування. День заповнення вимоги-доручення не враховується. Банк приймає до оплати вимоги-доручення в сумі, яка може бути сплачена за наявними коштами на рахунку платника. У разі відмови сплатити вимогу-доручення про її мотиви платник повідомляє безпосередньо одержувача коштів у порядку і в строки зазначені в договорі.

Розрахунковий чек — це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), яка веде його рахунок, списати чекотримачеві зазначену в чеку суму коштів.

Чеки застосовуються для здійснення розрахунків у безготівковій формі між юридичними особами, а також фізичними та юридичними особами з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари, виконані роботи та надані послуги. Не дозволяються розрахунки чеками між фізичними особами.

При розрахунках чеками в економічні відносини між собою вступають такі суб'єкти: чекодавець юридична або фізична особа, яка здійснює оплату за допомогою чека та підписує його: чекоотримувач — підприємство, яке є одержувачем коштів за чеком; банк-емітент — банк, що видає чекову книжку (розрахунковий чек) підприємству або фізичній особі. Потрібно зазначити, що у сфері безготівкових розрахунків використання розрахункових чеків має важливе значення. Чеки, які використовуються для одержання готівки з рахунків, відкритих у банках, називаються грошовими. Термін дії чекової книжки — один рік. За погодженням з установою банку термін дії невикористаної чекової книжки може бути продовжений.

Чек, на якому відсутній будь-який із зазначених реквізитів, вважається недійсним і повертається банкові чекодавця без виконання. Чек із чекової книжки пред'являється до виконання в банк чекотримача протягом десяти календарних днів (день виписування чека не враховується). Для отримання чекової книжки підприємство подає до банку-ремітента заяву в одному примірнику. У заяві й талоні до неї чекодавець проставляє номер рахунку, з якого сплачуватимуться чеки. Гарантована оплата чеків забезпечується депонуванням коштів на окремому рахунку «Розрахунки чеками». Для цього разом із заявою на видачу чекової книжки в банк подається платіжне доручення на перерахування коштів на аналітичний рахунок «Розрахунки чеками».

Акредитив — це форма розрахунків, при якій банк-емітент за дорученням свого клієнта (заявника акредитива) зобов'язаний: виконати платіж третій особі (бенефіціару) за поставлені товари, виконані роботи й надані послуги; надати повноваження іншому (виконуючому) банкові здійснити цю сплату.

При розрахунках акредитивами виникають економічні відносини між чотирма суб'єктами: заявник акредитива — платник, який звернувся до банку, що його обслуговує, для відкриття акредитива; банк-емітент — банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнтові; бенефіціар — юридична особа, на користь якої виставлений акредитив (продавець, виконавець робіт або послуг тощо); виконуючий банк — банк бенефіціара або інший банк, що за дорученням банку-емітента виконує акредитив.

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачаються у договорі бенефіціара і заявника акредитива. Кожний акредитив призначається для розрахунків тільки з одним бенефіціаром і не може бути переадресований. Для відкриття акредитива підприємство подає банку-емітентові заяву.

У випадку відкриття акредитива, депонованого у виконуючому банку, банк-емітент перераховує кошти платника на аналітичний рахунок «Розрахунки акредитивами» у банку бенефіціара та повідомляє його про умови акредитива. У разі відкриття акредитива, депонованого в банку-емітенті, заявник перераховує дорученням кошти зі свого рахунка на аналітичний рахунок «Розрахунки акредитивами». Строк дії акредитива в банку-емітенті встановлюється в межах 15-ти днів з дня відкриття, не враховуючи нормативного терміну проходження документів спецз'язком між банками. Керівник установи банку-емітента має право за поданням заявника акредитива в разі необхідності продовжити строк його дії на 10 днів, якщо це викликано зміною умов поставання та відвантаження продукції. Банк-емітент, у свою чергу, повідомляє про це виконуючому банку, а останній — бенефіціарові.

Дата, зазначена в акредитиві, є останнім днем для оплати виконуючим банком документів за акредитивом. Документи, які надходять у банк, є підставою для списання або зарахування коштів на поточні рахунки. Банк обліковує рух грошових коштів клієнта й уся інформація про операції на рахунку зосереджена у відділенні обслуговуючого банку. Останній періодично повідомляє клієнта про стан рахунка, рух коштів і залишки на ньому за

допомогою виписки (роздрукованої на принтері або надіслані електронним повідомленням).

Уповноважений представник підприємства (бухгалтер, касир) періодично отримує виписки банку з відповідними документами, на основі яких відбувалося зарахування або списання коштів із рахунків. При обробленні виписок треба пам'ятати, що для банків їх клієнти є кредиторами, тобто банки виступають боржниками клієнтів, зараховуючи та зберігаючи їхні гроші. Зараховуючи гроші від покупців на поточні рахунки, банк кредитує поточні рахунки, а списуючи — дебетує.

У підприємств поточний рахунок є активним, тому при отриманні грошей рахунок дебетується, а при витрачанні — кредитується. Таким чином, у виписці банку необхідно поміняти місцями обороти: дебетовий, показаний у виписці, вважати кредитовим і навпаки (кредитовий оборот вважати дебетовим).

Отримані виписки банку перевіряються (підбираються виправдані документи, підраховуються обороти і сальдо) та обробляються (за кожною операцією визначаються, кореспондуючі рахунки). Прикладені до виписки документи погашаються штампом із написом «ПОГАШЕНО».

Якщо у виписці виявлено помилки, то бухгалтер зобов'язаний письмово повідомити банку про допущену помилку та її суму. В наступних виписках банк робить виправлення, що засвідчується печаткою, а бухгалтер — відповідну проводку на суму виправлень. Виписка банку є основним зведеним документом для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Відповідно до чинного законодавства, підприємства—власники рахунків зобов'язані відобразити грошові потоки на своїх балансах бухгалтерськими проводками (табл. 2.2).

3. Облік операцій на валютних рахунках

Облік операцій на валютних рахунках в банках регламентується декретами Кабінету Міністрів України, правилами НБУ та положеннями Міністерства фінансів України.

Для обліку грошових коштів використовуються такі субрахунки:

- 312-1 «Валютний рахунок у країні»;
- 312-2 «Валютний рахунок за рубежом»;
- 312-3 «Транзитний валютний рахунок».

ВІДОБРАЖЕННЯ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ НА ПОТОЧНОМУ РАХУНКУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ВАЛЮТІ

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
	<i>Надходження грошей</i>		
1	Надходження коштів від покупців, за реалізацію продукції, робіт і послуг; відшкодування транспортних витрат і вартості гари	311	361
2	Отримано позики від дебіторів	311	377
3	Надходження коштів, які на початок місяця знаходилися «в дорозі»	311	333
4	Повернуто невикористаний акредитив або його залишок	311	331
5	Отримано кошти на цільове фінансування	311	48
6	Отримано для фінансування науково-дослідних робіт, на соціальний захист громадян, які потерпіли від аварій на Чорнобильській АЕС, допомогу на ді-тей тощо	311	48
7	Зараховано кошти, внесені з каси підприємства	311	301
8	Отримано від реалізації цінних паперів на фондовій біржі та на нефондовому ринку	311	71
9	Отримано від реалізованої іноземної валюти	311	711
10	Отримано в погашення дебіторської заборгованості, яка раніше була списана на збитки	311	719
11	Отримано вклади (депозити) банків	311	35
12	Отримано в результаті повернення авансу	311	371
13	Надійшли суми для погашення претензій	311	374

14	Отримано від дебіторів на погашення відшкодування завданих збитків	311	375
15	Отримано від засновників, які раніше підписалися на акції	311	46
16	Отримано від орендарів плату за оренду, за виконавчими листами	311	377
17	Находження від своїх підрозділів, виділених на окремі баланси	311	683
18	Зараховано пені, штрафи, неустойки	311	715
19	Надійшло в рахунок майбутніх періодів (оренда, квартирна плата, комунальні послуги)	311	69
20	Надійшла спонсорська допомога від організацій та осіб	311	745
21	Отримано позики банку: довгострокову, короткострокову	311	501,601
<i>Списання грошей</i>			
22	Перераховано постачальникам за основні засоби, нематеріальні активи	631	311
23	Перераховано інвестиції (грошові кошти) на території України	141—143	311
24	Перераховано підрядникам кошти на фінансування капітального будівництва для власних потреб	151	311
25	Перераховано за придбане устаткування, будівельні матеріали	631	311
26	Перераховано аванс за проектні роботи, послуги	371	311
27	Перераховано за інформаційні послуги	377	311
28	Перераховано митний збір	377	311
29	Перераховано постачальникам за придбані запаси (матеріали, тару, паливо, запасні частини, малочінні та швидкозношувани предмети тощо)	631	311
30	Перераховано транспортним організаціям за перевезення вантажів	631	311
31	Видано на заробітну плату, премії, відрадження та ін.	30	311
32	Оплачено відсотки за оренду	684	311
33	Погашено позики банку: довгострокові, короткострокові	50,60	311

Закінчення табл. 2.2

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
34	Оплачено за придбані акції інших підприємств	142	311
35	Перераховано аванси постачальникам за матеріали	681	311
36	Погашення довгострокового векселя	511	311
37	Погашення (викуп) облигацій	521	31
38	Погашено заборгованість із довгострокової оренди	53	31
39	Оплачено короткострокові векселі	621	31
40	Сплачено податок на додану вартість	641	31
41	Перераховано до бюджету суми недоїмки, пені та фінансової санкції	641	311
42	Оплачено адміністративні штрафи	685	311
43	Перераховано до бюджету прибутковий податок	641	311
44	Перераховано в Пенсійний фонд	651	311
45	Перераховано збір на соціальне страхування	652	311
46	Перераховано збір до фонду зайнятості	653	311
47	Оплачено за розрахунково-касове обслуговування	92	311
48	Перераховано орендну плату орендодавцю	685	311
49	Перерахування засновникам дивідендів	671	311
50	Перераховано в погашення кредиторської заборгованості	68	311
51	Оплачено витрати, пов'язані зі збутом продукції	93	311
52	Оплачено за рахунок коштів цільового фінансування	48	311

Аналітичні рахунки відкриваються з такою установкою, щоб можна було забезпечити дані про залишки і рух коштів за кожною валютою окремо (валютні рахунки в доларах США, англійських фунтах стерлінгів, індійських руп'ях, китайських юанях, євро тощо). Записи на рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» здійснюються на підставі виписок банку та доданих до них розрахунково-платіжних документів:

— технічної документації — паспортів на машини й устаткування, інструкцій з монтажу;

— товарно-супровідної документації — сертифікатів якості, пакувальних листів, комплектуючих відомостей;

— транспортної, експедиторської та страхової документації — залізничних накладних, коносаментів, накладних повітряного, морського, авіаційного та автомобільного транспорту, страхових полісів;

— складської документації — приймальних актів порту, докових розписок про приймання товарів тощо;

— митної документації — вантажних митних декларацій, довідок про сплату мита і зборів, податку на додану вартість;

— розрахункової документації — рахунків-фактур, розрахункових специфікацій, перевідних векселів; банківської документації — доручення на оплату, відкриття акредитивів, чекових книжок тощо.

При обробленні первинних документів необхідно їх вартісні показники, що наведені в іноземній валюті, перерахувати в національну валюту України за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій (виписки доручення на перерахування коштів іноземному партнеру, виписка прибуткових чи видаткових касових ордерів, митного оформлення експортно-імпорتنих операцій та ін.). У регістрах бухгалтерського обліку записи робляться одночасно в іноземній валюті та в гривнях (у чисельнику зазначається іноземна валюта, а в знаменнику — гривні за курсом на день здійснення операції).

Дата перерахунку іноземної валюти в гривні залежить від змісту операції:

- реалізація продукції і товарів іноземному партнеру — дата митного оформлення; імпорт сировини, матеріалів, робіт і послуг — дата митного оформлення; банківські операції — дата зарахування чи списання іноземної валюти; касові операції — дата оприбуткування чи видачі грошей;

- погашення заборгованості, виданої під звіт, — дата затвердження авансового звіту; формування статутного фонду — дата установчого договору;

- складання бухгалтерського звіту — останній курс котирування у звітному періоді.

Коливання курсу іноземних валют по відношенню до гривні викликають курсові різниці, які потрібно відображати в обліку за всіма активами і пасивами балансу. Курсові різниці виникають і обліковуються у випадках зміни курсу валют у період між: відвантаженням продукції та отриманням платежу; отриманням запасів і датою погашення заборгованості постачальнику; отриманням позик та їх погашенням; отриманням векселя та його оплатою; видачею коштів на відрядження та отриманням авансового звіту; оцінкою окремих видів отриманого майна на дату реєстрації в обліку та оцінкою на дату складання балансу.

При купівлі валюти в банку складаються бухгалтерські проводки:

1. На загальну вартість закупки валюти перераховується банку необхідна сума:

— Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

— Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2. Нараховано пенсійний збір:

— Дт 92 «Адміністративні витрати»;

— Кт 651 «Розрахунки із пенсійного страхування».

3. Перераховано суму пенсійного збору:

— Дт 651 «Розрахунки із пенсійного страхування»;

— Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

4. Нараховано суму комісійної винагороди банку:

— Дт 92 «Адміністративні витрати»;

— Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

5. Перераховано банку за послуги з придбання валюти:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

— Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

6. Зараховано на поточний рахунок кошти в іноземній валюті:

— Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

— Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

7. Відображення різниці між курсом купівлі та валютним курсом:

— Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

— Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

8. Повернуто банком суму невикористаних коштів, перерахованих для купівлі іноземної валюти:

— Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

— Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

При продажу валюти складаються записи:

1. На суму списаної на продаж іноземної валюти за курсом, що діяв на момент здійснення операції, роблять:

— Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

— Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

2. Доход від реалізації іноземної валюти за курсом зараховують:
 - Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
 - Кт 711 «Доход від реалізації іноземної валюти».
3. Нарахування винагороди банку записують:
 - Дт 942 «Собівартість реалізації іноземної валюти»;
 - Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».
4. Зарахування на поточні рахунки за реалізовану іноземну валюту за мінусом комісійної винагороди записують:
 - Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
 - Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».
5. Відображення різниці між курсом валют на дату списання та дату продажу записують:
 - Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
 - Кт 714 «Доход від операційної курсової різниці».
6. Списання собівартості проданої валюти відображають:
 - Дт 942 «Собівартість реалізації іноземної валюти»;
 - Кт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».
7. Визначення фінансового результату від реалізації валюти порівнянням доходів та витрат відображають:
 - Дт 711; Кт 79;
 - Дт 79; Кт 942;
 - Дт 79; Кт 942;
 - Дт 714; Кт 79.

Різниця між оборотами рахунка 79 показує результат, який оформлюється записом: Дт 79; Кт 44.

Рахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» кореспондує з тими ж рахунками, що й поточні рахунки в національній валюті (табл. 2.2).

4. Облік інших грошових коштів підприємств, установ та організацій

Відповідно до законодавства підприємства, установи та організації України у своєму обороті можуть мати інші грошові кошти. У фінансовому обліку вони становлять окремий об'єкт. Їхньою особливістю вважається те, що вони не можуть бути використані в якості засобів платежу, а виконують роль грошових документів вузького і спеціального призначення. До них належать поштові марки, марки гербового збору, акцизні марки,

оплачені проїзні документи на метро, автобус, тролейбус, трамвай, оплачені путівки в санаторно-курортні заклади, будинки відпочинку, лотерейні білети, трудові книжки та інші документи, а також гроші, які знаходяться в дорозі (здані у відділення поштового зв'язку, ощадного банку для зарахування на поточні рахунки в банках).

Для обліку операцій, які відображають рух та наявність вказаних коштів, призначений рахунок 33 «Інші грошові кошти», котрий має такі субрахунки:

— 331 «Грошові документи в національній валюті»;

— 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

— 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

— 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті». Основні операції, що характеризують рух коштів на рахунку 33 «Інші кошти», наведені в табл. 2.3.

5. Облік цінних паперів підприємствами, установами та організаціями

Вагомішим елементом економіки країни стають цінні папери. Формування ринку цінних паперів пов'язується з позиковим капіталом, коли здійснюється емісія та купівля-продаж цінних паперів. Через ринок цінних паперів (банки, фондова біржа, спеціальні кредитні установи) акумулюються грошові нагромадження юридичних і фізичних осіб, які спрямовуються на інвестування в економіку. З іншого боку, грошовий капітал чи майно, що надається в позику, дозволяє захистити заощадження від втрат унаслідок інфляції, зберегти капітал і отримати доход у вигляді відсотків від позики. Якщо підприємство має тимчасово вільні грошові кошти, то економічно доцільно вкладати їх у цінні папери, які іноді можуть принести власникові доход у більшому розмірі, ніж його операційна діяльність.

Цінний папір — це грошовий документ, який засвідчує право володіння або відносини між юридичною особою, що його випустила, та власником, що його викупив.

В Україні можуть випускатися й обертатися на ринку такі види цінних паперів: акції; облігації внутрішніх державних і місцевих позик; облігації підприємств; казначейські зобов'язання держави; ощадні сертифікати; векселі; приватизаційні папери; національні лотереї.

**ВІДОБРАЖЕННЯ РУХУ ІНШИХ ГРОШОВИХ
КОШТІВ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Надходження банківського кредиту, оформлено у вигляді строкових зобов'язань для проведення розрахунків чеками, акредитивами та іншими грошовими документами	331	501
2	Надходження від небанківських кредитних установ зобов'язань, чеків тощо	331	505
3	Отримання банківського кредиту для проведення міжнародних розрахунків (чеків, акредитивів тощо)	332	502
4	Отримання від небанківських кредитних установ зобов'язань, чеків та інших документів в іноземній валюті	332	506
5 6	Погашено заборгованість із фінансової оренди для зарахування грошових коштів у національній валюті	333	16
	Погашено заборгованість із фінансової оренди для зарахування грошових коштів в іноземній валюті	334	16
7	Виставлено акредитив у відділенні банку, що обслуговує постачальника: а) за рахунок власних коштів; б) за рахунок короткотермінових позик	331 331	311, 601
	Отримано в банку розрахункову чекову книжку	331	311
9	Оплачено постачальнику за рахунок виставленого акредитива	63	331

Закінчення табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
10	Оплачено чеком за перевезення продукції, що відшкодовано покупцем	36	331
11	Оплачено чеком за доставку запасів, МШП	20, 22	331
12	Зараховано невикористаний залишок акредитива	311	331
13	Погашено кредит за рахунок залишку акредитива	601	331
14	Зараховано кошти, що знаходились у дорозі: а) в національній валюті; б) в іноземній валюті	311 311	333, 334
15	Викуплено власні акції в акціонерів	331	301
16	Надійшли путівки санаторно-курортних установ	331	311
17	Видано санаторно-курортні путівки працівникам: а) за рахунок підприємства; б) за рахунок працівників.	949, 301	331
18	Анульовані викуплені підприємством власні акції	40	331
19	Зараховано на валютний рахунок іноземну валюту (\$1000), придбану за гривні (курс НБУ на час придбання 5,5 грн за 1 долар США, курс купівлі — 5,6 грн) на 5500 грн	312	333
20	Курсова різниця між курсом купівлі та валютним курсом на момент зарахування валюти — 100 грн	949	333

В обігу можуть знаходитися похідні цінних паперів (форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони тощо), цінні папери іноземних інвесторів, які допущені до обігу на території України. Випуском цінних паперів займається емітент — юридична особа, яка від свого імені продає цінні папери і виконує обов'язки, що випливають з умов їхнього випуску. Емітент повинен виконувати всі зобов'язання, що виникають у зв'язку з випуском цінних паперів, у строки і в порядку, які передбачені ЗУ «Про цінні папери та фондову біржу» та іншими нормативними документами.

За видами сплати доходу цінні папери можна поділити на дві категорії: цінні папери з визначеним прибутком, які дають відсотковий дохід (купонні цінні папери) або не дають (цінні папери з нульовим купоном). Відсоткова ставка за цінними паперами може бути постійною або індексованою на показник інфляції; цінні папери з невизначеним прибутком, до яких належать акції та папери, які засвідчують право на акції. До цієї категорії також належать інші цінні папери з невизначеним прибутком, які не відповідають характеристиці, визначеній першим підпунктом.

Випуск облігацій підприємств для формування і поповнення статутного фонду емітентів, а також для покриття збитків, пов'язаних із їх господарською діяльністю, не допускається. Облігації усіх видів громадяни отримують лише за рахунок їх особистих коштів. Доход від облігацій усіх видів виплачується відповідно до умов їх випуску. Доход від облігацій цільових позик (безвідсоткових) не виплачується. Власникові такої облігації надається право на придбання відповідних товарів або послуг, під які випущено позики.

З облігацій підприємств доходи виплачуються за рахунок коштів, що залишаються після розрахунків з бюджетом і сплати інших обов'язкових платежів. Порядок викупу облігацій усіх видів, крім цільових, визначається при їх випуску.

Бланки акцій та облігацій підприємства зберігаються й обліковуються як бланки суворої звітності. На всі бланки цінних паперів складаються списки, в яких вказується вид цінних паперів, номер, серія, номінальна вартість і строк погашення. При погашенні цінних паперів у списку роблять відмітку про дату випуски банку або іншого документа, на основі якого оприбутковано гроші. Якщо придбані цінні папери здаються в банк на зберігання, то в реєстрах аналітичного обліку роблять посилання на документ, одержаний від банку.

Акція — цінний папір без визначеного терміну обігу, засвідчує певну участь його власника в статутному капіталі акціонерного товариства. Акція дає право на участь в управлінні товариством.

вом, одержання частини прибутку у вигляді дивідендів, на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

Акції можуть бути іменними та на пред'явника, привілейовані чи прості. Власники привілейованих акцій мають переважне право на отримання дивідендів та розподіл майна акціонерного товариства при його ліквідації, але не мають права брати участь в управлінні товариством.

Привілейовані акції можуть випускатися з фіксованими (у % до номінальної вартості) щорічно виплачуваними дивідендами. Якщо акціонер із будь-яких причин хоче позбутися своїх акцій, то може повернути їх товариству за плату або продати на ринку цінних паперів. На акції вказується її номінальна вартість, а при продажу визначається її курс — продажна вартість.

Випускаються також акції трудового колективу, які є іменними емітованими підприємством (організацією, установою) для поширення лише серед членів трудового колективу. Такі акції не змінюють організаційної форми та форми власності. За своєю суттю вони подібні до облігацій і є засобом залучення додаткового капіталу.

Випуск (емісія) акцій здійснюється акціонерним товариством у розмірі його статутного капіталу або в розмірі вартості приватизованого державного підприємства (переведення його на акціонерне товариство). Додаткова емісія акцій можлива, якщо всі раніше випущені акції повністю оплачені не нижче від їхньої номінальної вартості.

Реєстрація випуску акцій відкритим акціонерним товариством у процесі приватизації здійснюється державною комісією з цінних паперів і фондового ринку (при випуску акцій на суму більшу ніж 21,5 млн грн) або територіальними відділами цієї комісії (при випуску акцій на суму меншу ніж 21,5 млн грн).

Придбання акцій здійснюється товариством тільки за рахунок сум, що перевищують розмір статутного капіталу, а термін оплати визначається загальними зборами товариства. При продажу вартість цінних паперів визначається за їх справедливою вартістю (поточна ринкова вартість на фондовому ринку) або за експертною оцінкою, якщо поточна ринкова вартість не встановлена. Витрати на емісію акцій підприємства (замовлення у встановленому порядку бланків, комісійна винагорода, підписка на акції та ін.) здійснюються за рахунок емітента складанням проводки:

— Дт 952 «Інші фінансові витрати»:

— Кт 31 «Рахунки в банках».

На суму емісії акцій при створенні акціонерного товариства та оголошену підписку на акції (номінальна вартість):

— Дт 46 «Неоплачений капітал»;

— Кт 40 «Статутний капітал» (не більше вартості статутного капіталу).

Після закінчення підписки на акції отриманий емісійний дохід відображається:

— Дт 46 «Неоплачений капітал»;

— Кт 421 «Емісійний дохід».

Оприбуткування коштів з погашення підписки на акції іншим майном акціонерів:

— Дт 30 «Каса»; Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Дт 20 «Виробничі запаси»;

— Дт 12 «Нематеріальні активи»;

— Дт 10 «Основні засоби»;

— Кт 46 «Неоплачений капітал».

Викуплено акції як за номінальною вартістю, так і за ринковою (нижчою чи вищою від номінальної):

— Дт 451 «Вилучені акції»;

— Кт 30 «Каса» та 31 «Рахунки в банках».

Анульовано акції, які викуплені товариством:

— Дт 40 «Статутний капітал» (на номінальну вартість акцій);

— Дт 421 «Емісійний дохід» (продано акції за ціною нижчою від номінальної);

— Кт 451 «Вилучені акції».

Нарахування дивідендів здійснюється два рази на рік за рахунків прибутку.

— Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;

— Кт 67 «Розрахунки з учасниками».

Підприємство-емітент після прийняття рішення про нарахування дивідендів акціонерам повинно нарахувати й утримати податок у розмірі 30 % від загальної суми дивідендів. Із суми дивідендів не утримується прибутковий податок і не робляться відрахування на соціальні заходи.

Облігації. Цінні папери, які засвідчують внесення певних коштів і підтверджують зобов'язання емітента відшкодувати пред'явникові номінальну вартість цього папера в указаний в ньому термін із виплатою фіксованого відсотка, називаються облігаціями.

Облігації можуть випускатися державою (державна позика), підприємствами, організаціями, установами або їх об'єднаннями з метою залучення коштів. Облігації є однією з форм кредитування емітентів покупцями цінних паперів.

Акціонерні товариства можуть випускати облігації на суму, що не повинна перевищувати 25 % статутного капіталу. Операції щодо обліку облігацій власної емісії в бухгалтерському обліку відображаються в табл. 2.4.

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОБЛІКУ ОБЛІГАЦІЙ
ВЛАСНОЇ ЕМІСІЇ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВІДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Випущені облигації з дисконтом: на продажну вартість випущених облигацій (/номінальна вартість — дисконт/ помножити на кількість облигацій); на загальну вартість дисконту (розмір дисконту, помножений на кількість облигацій)	301, 311, 523	521
2	Нараховані відсотки на облигації з дисконтом	952	684
3	Відображено списання (амортизація) дисконту (одночасно з нарахуванням відсотків)	952	523
4	Сплачені відсотки за облигаціями з дисконтом	684	301, 311
5	Випущені облигації з премією: на <i>номінальну вартість випущених облигацій</i> (номінальна вартість, помножена на їх кількість); на <i>загальну вартість премії</i> (розмір премії, помножений на кількість облигацій)	301, 311, 301, 311	521 522
6	Нараховані відсотки на облигації з премією: за рахунок амортизації премії; за рахунок фінансових витрат періоду	522 952	684 684
7	Сплачені відсотки за облигаціями з премією	684	301, 311
8	Погашені облигації за номінальною вартістю (після повної амортизації премії або дисконт)	521	301,31 1
<i>2. Короткострокові (термін обігу — менше ніж один рік)</i>			
1	Випущені облигації з премією: на номінальну вартість облигацій; на вартість премії	301, 311, 301, 311	685 733
2	Нараховано відсотки за облигаціями з премією	952	684
3	Погашено відсотки за облигаціями	684	301, 311
4	Погашено короткострокові облигації з премією	685	301, 311
5	Випущено облигації з дисконтом на продажну вартість облигацій; на суму дисконту	301, 311 952	685
6	Погашено облигації з дисконтом	685	301, 311

Ощадні сертифікати. Зручною формою зберігання вільних коштів є депонування грошей на ощадних сертифікатах, які обігу не підлягають, а їх продаж (відчуження) іншим особам недійсний. Доход виплачується власнику ощадного сертифіката після його пред'явлення банку-емітенту. Якщо власникові вимагає повернення коштів раніше за вказаний в ощадному сертифікаті термін, то йому виплачується нижчий відсоток, ніж той, що визначений під час оформлення депозиту.

Ощадний сертифікат ~ це письмове свідоцтво банку-емітента про депонування грошовій коштів, яке засвідчує право вкладника чи його правонаступника на одержання після закінчення встановленого терміну суми депозиту і відсотків за ним.

Ощадні сертифікати видаються строкові (під договірний відсотокна визначений строк) або до запитання, іменні та на пред'явника. Іменні сертифікати обігу не підлягають, а їхній продаж (відчуження) іншим особам недійсний.

Доход за ощадними сертифікатами виплачується при пред'явленні їх до оплати в банк, який випустив їх.

Доходи від іменних сертифікатів звільняються від оподаткування, а з доходів від неіменних сертифікатів відділенням банку утримується прибутковий податок у розмірі 20 % і перераховується до бюджету.

Приватизаційні папери. Щоб виконати державну програму приватизації майна державних підприємств, ЗУ «Про приватизаційні папери» та забезпечення участі громадян України в приватизації з використанням приватизаційних чеків підприємства залучають до роботи посередників, які виконують свої функції на основі затвердженої Інструкції про умови та правила здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами і контролю за їх додержанням.

Приватизаційна діяльність із приватизаційними паперами здійснюється шляхом їх обміну на паї, акції і проводиться посередником від свого імені, за дорученням, за рахунок і на ім'я власника приватизаційних паперів.

Посередницька діяльність із приватизаційними паперами здійснюється тільки за наявності ліцензії Фонду державного майна України.

Посередницьку діяльність із приватизаційними паперами мають право здійснювати фізичні та юридичні особи, у майні котрих державна частка не перевищує 25 %. Посередники мають право здійснювати посередницьку діяльність з приватизаційними паперами на всій території України з моменту видачі дозволу (лі-

цензії) протягом трьох років. Посередники-громадяни для такої діяльності повинні відкрити особовий рахунок в установі комерційного банку і скласти з ним договір на відкриття забалансових рахунків для посередника та обслуговування операцій з приватизаційними паперами.

Посередники—юридичні особи мають право займатися відповідною діяльністю за наявності договору з комерційним банком на обслуговування операцій з приватизаційними паперами. При цьому вони здійснюють посередницьку діяльність у розмірі, що не перевищує розміру їх зареєстрованого статутного фонду, й одержують не менше 50 % прибутку від діяльності з цінними паперами.

Посередники-громадяни здійснюють посередництво щодо приватизаційних паперів у розмірі особового рахунка в установі банку. Посередницькі операції з приватизаційними паперами здійснюються виключно за наявності з клієнтом договору, який повинен містити положення про предмет договору, реквізити сторін.

Забалансові рахунки в комерційному банку на обслуговування власників приватизаційних паперів відкриваються за наявності відповідної ліцензії Фонду державного майна України. Контроль за додержанням посередниками умов та правил здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами здійснюється Фондом державного майна України та Антимонопольним комітетом України.

Вексель. Вексельний обіг в Україні здійснювався до кредитної реформи 1930—1932 рр., а після незначної перерви було затверджено положення про переказний та звичайний вексель від 7 серпня 1937 р. № 104/1341, проте у внутрішньому обороті він практично не використовувався. Відновлення вексельного обороту в Україні почалося в 1992 р., коли було прийнято Постанову Верховної ради України «Про використання векселів у господарському обігу України» від 17 червня 1992 р., ЗУ «Про цінні папери і фондову біржу» від 18 червня 1992 р., лист Міністерства фінансів України «Про бухгалтерський облік вексельного обігу» № 18-4116 від 12 серпня 1992 р.

Вексель — це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити після настання строку платежу певну суму грошей власникові векселя (векселе-тримачу).

Особливості векселя: відсутність у ньому причин виникнення боргу; безперечність оплати у визначений строк. Векселі бувають

прості і переказні. Звичайний (простий) вексель виписує і підписує боржник, а переказний (тратту) — кредитор (трасант). Вексель є наказом боржникові (трасату) оплатити у визначений строк певну суму третій особі. Для того щоб наказ кредитора-трасанта мав силу, боржник-трасат повинен підтвердити свою згоду здійснити платіж у певний строк. Така згода в письмовій формі на титульній стороні векселя називається акцептом. Акцептант переказного векселя, як і векселедавець звичайного, є головним вексельним боржником, або «боржником першого порядку».

Вексельний бланк має розмір 105 × 297 мм і виготовляється методом офсетного або високого друку; скріплюється в блоки по 25 або 50 примірників. Після виписування векселя він засвідчується керівником і головним бухгалтером юридичної особи і завіряється печаткою. На відміну від звичайного векселя, переказний обов'язково акцептується.

Будь-який вексель можна передати шляхом передавального напису-індосаменту на зворотному боці векселя. Наприклад: «Замість мене заплатіть комерційному банку..., що розмішений за адресою...», «Замість мене заплатіть пред'явникові цього векселя» та ін.

Платіж за переказним векселем можна гарантувати за допомогою авалю. Аваль — це вексельна записка, на підставі якої аваліст (як правило — банк) гарантує оплату в строк методом запису на векселі. Вексель може видаватися на різні строки: до пред'явлення, на конкретний день після пред'явлення, на відповідний день після виписування, на конкретну дату. При відмові заплатити в обумовлений строк векселетримач повинен заявити протест, що означає офіційне засвідчення факту відмови від оплати.

Перевага вексельної форми розрахунків перед іншими полягає в тому, що посилюється мобільність і гнучкість грошового обороту, розширюється можливість кредитування шляхом комерційного кредиту.

При отриманні векселів на відвантажену продукцію (товари), виконані роботи і послуги в обліку робляться такі записи:

- Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»;
- Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Одночасно списується фактична собівартість реалізації готової продукції, товарів, робіт чи послуг:

- Дт 90 «Собівартість реалізації»;
- Кт 28 «Товари»;
- Кт 26 «Готова продукція»;

— Кт 23 «Виробництво» (на вартість робіт чи послуг та ін.).

Сума відсотків за відстрочку продавцем платежу відображається записом:

— Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»;

— Кт 69 «Доходи майбутніх періодів».

При погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, робиться запис:

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 34 «Короткострокові векселі одержані».

При отриманні позики банку під заставу векселя робиться запис:

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 60 «Короткострокові позики банку».

На сплачені відсотки за позику:

— Дт 951 «Відсоток за кредит» (сума дисконту);

— Кт 60 «Короткострокові позики банку».

Заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами відображається на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». Видача векселів на суму отриманої продукції товарів і послуг відображається:

— Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

— Дт 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

— Кт 62 «Короткострокові векселі видані».

Суму відсотків за відстрочку платежів векселедавця відображає так:

— Дт 951 «Відсотки за кредит»;

— Кт 62 «Короткострокові векселі видані».

Оплата банку комісійних за послуги зі збереження та індексації векселів:

— Дт 949 «інші витрати операційної діяльності»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

При погашенні виданих векселів складається проводка:

— Дт 62 «Короткострокові векселі видані»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

Якщо виданий вексель індексується (передається) на користь векселедавця або платника в оплату за відвантажену продукцію, роботи або послуги, то в бухгалтерському обліку сторін заборгованість списується.

У векселедавця:

— Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

— Кт 62 «Короткострокові векселі видані».

У платника:

— Дт 62 «Короткострокові векселі видані»;

— Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

— Кт 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Позики, які отримує векселетримач у комерційних банках під гарантію векселів, відображаються в загальноприйнятому порядку. Витрати, пов'язані з протестом за векселями, відносяться на фінансові результати. При здійсненні дисконтних операцій (продаж векселів банку) записи на суму проданих векселів відображаються записами:

— Дт 31 «Рахунки в банках» (на суму, отриману від обліку векселя);

— Кт 60 «Короткострокові позики банку» (на суму дисконту).

На суму відсотків банку:

— Дт 951 «Відсоток за кредит»;

— Кт 60 «Короткострокові позики банку» (на суму дисконту).

Векселі зберігаються в касі або передаються на зберігання в банк. На векселі, що зберігається на підприємстві, складаються описи, в яких вказується найменування платника, сума і строк погашення. При заборгованості робиться відмітка в опису (дата виписки банку). Якщо векселі зберігаються в банку, то на них також складається опис. Оплата векселів банком відображається:

— Дт 60 «Короткострокові позики банку» (на суму дисконту);

— Кт 34 «Короткострокові векселі одержані».

Списання векселів, за якими минули строки, оформляється:

— Дт 943 «Інші витрати операційної діяльності»;

— Кт 34 «Короткострокові векселі одержані».

Оперативний контроль ведеться окремо за одержаними та виданими векселями за допомогою картотеки, упорядкованої за строками погашення заборгованості. Синтетичний облік — за рахунками 34 «Короткострокові векселі одержані» та 62 «Короткострокові векселі видані».



ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1. Економічна суть і значення інвестиційної діяльності підприємств, установ та організацій

У розвитку економіки будь-якої країни, галузі чи окремого підприємства важливого значення набувають фінансові (та інші види) інвестиції. Їхня економічна суть зводиться до такого. Інвестиціями називаються вкладення в підприємницьку та інші види діяльності грошових, майнових та інтелектуальних цінностей з метою отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту, а також капітальні вкладення в розвиток виробництва і невиробничої сфери.

Інвестування має вирішальний вплив на життєдіяльність підприємства. Так, помилкові інвестиційні рішення (недооцінка необхідності виділення коштів на розширення, реконструкцію, придбання сучасного устаткування, вибір невдалих проектів, затягування строків будівництва тощо) можуть призвести до витіснення з ринку, загрожувати існуванню підприємства та ін.

Оскільки інвестиційні рішення пов'язані з вкладенням капіталу в засоби довготривалого існування і вони розраховані на тривалий час експлуатації, то виникає необхідність зважувати ризик методом усебічного аналізу ситуації. Зокрема, використовується дисконтування майбутніх доходів та порівняння дисконтованого прибутку з обсягом інвестицій.

При виборі рішення про інвестування треба аналізувати й ситуацію, виходячи з необхідності й можливості інвестування, враховуючи свої сильні та слабкі сторони, ступінь ризику та можливі випадковості, внутрішні та зовнішні фактори розвитку бізнесу. На рішення про інвестиції вирішальний вплив мають два фактори — період окупності та розмір очікуваного прибутку. Окремі рішення не повинні суперечити інвестиційній політиці, яка є частиною загальної фінансової політики щодо вибору і реалізації найвигідніших шляхів розширення і оновлення активів підприємства для забезпечення його економічного розвитку. Інвестиційна політика передбачає такі види інвестицій.

Капітальні інвестиції пов'язані з новим будівництвом; розширенням, реконструкцією, модернізацією існуючих об'єктів; придбанням і створенням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. До капітальних інвестицій відносяться також витрати на поліпшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Фінансові інвестиції пов'язані з вкладенням коштів та інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності з метою отримання в майбутньому прибутку, обміну вільних грошових коштів на високоліквідні цінні папери, які приносять дивіденди, встановлення контролю над підприємством-емітентом у випадку придбання контрольного пакета.

Фінансові інвестиції поділяються на довгострокові (на період, більший від одного року) і поточні (до одного року).

Довгострокові інвестиції поділяються на групи: інвестиції, що утримуються до їх погашення (облігації); інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства; інвестиції у спільну діяльність; інші фінансові інвестиції.

Поточні інвестиції поділяються на групи: еквіваленти грошових коштів (вільно конвертуються у гроші, мають короткий термін погашення — до 3-х місяців); інші поточні фінансові інвестиції (інвестиції у дочірні, асоційовані та спільні підприємства з метою їх продажу протягом 12-ти місяців).

Фінансові інвестиції поділяються за правом, власності на пайові та боргові. Пайові інвестиції надають право власності (частина у статутному капіталі емітента корпоративних прав, пайові цінні папери), а боргові не надають права власності (мають боргову природу, встановлений термін обороту).

За характером участі інвестиції поділяються на прямі (внесення коштів чи майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на емітовані корпоративні права) та портфельні (придбання цінних паперів на біржовому ринку).

За формою власності інвестиції поділяються на приватні (інвестиції юридичних і фізичних осіб, які діють на основі приватної і колективної форми власності), державні, спільні (засновані на власності громадян та юридичних осіб України та інших держав) та іноземні. За регіональною ознакою інвестиції поділяються на внутрішні та зовнішні (здійснюються на території України і за її межами).

За ступенем ризику інвестиції бувають безризикові (вкладення на короткий термін в облігації провідних країн світу) і ризикові (ступінь ризику невизначений).

2. Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік капітальних інвестицій

Важливе місце в бухгалтерському обліку посідають капітальні інвестиції. За своєю природою капітальні інвестиції — це витрати на капітальне будівництво, придбання (виготовлення власними силами) основних засобів, придбання чи виготовлення інших необоротних матеріальних активів, придбання чи виготовлення нематеріальних активів, а також формування основного стада, які здійснюються в даному періоді з метою отримати економічні вигоди в майбутньому.

Інвестиційні рішення, спрямовані на будівництво, придбання, виготовлення чи поліпшення окремих об'єктів, приймають власники чи уповноважені ними особи, які визначають обсяги й строки фінансування, а також спосіб виконання робіт: підрядний, господарський чи змішаний.

При підрядному способі ведення робіт забудовник (замовник) вибирає будівельну організацію (підрядника) й укладає з нею договір підряду. Відповідно до нього генеральний підрядник бере на себе зобов'язання побудувати (реконструювати, розширити та ін.) передбачені договором об'єкти на основі затвердженої проектно-кошторисної документації в узгоджений строк.

Замовник укладає з підрядником підрядний контракт в будівництві, яким передбачено взаємні зобов'язання сторін у процесі будівництва, реконструкції, ремонту тощо. Способи укладання контракту визначаються замовником з урахуванням складності, особливостей будівництва об'єкта, можливостей конкурсного відбору підрядника, організаційно-правової форми контракту та інших факторів.

Укладання контракту може здійснюватися методом прямих переговорів між сторонами або відкритих чи закритих торгів. Учасникам прямих переговорів доцільно укласти передконтрактну угоду (протокол намірів), яка зобов'язує укласти контракт у подальшому на передбачених нею умовах.

Цей документ дозволяє організувати підготовчу роботу для укладання контракту, підготувати необхідну документацію, зробити замовлення на матеріали, устаткування, укласти угоди з постачальниками і субпідрядниками.

При господарському способі виконання будівельно-монтажних робіт здійснюється безпосередньо силами та коштами підприємства, для якого споруджується об'єкт, без залучення підря-

дних будівельних організацій. При цьому також виготовляється проектно-кошторисна документація на будівництво, реконструкцію та ремонтно-будівельні роботи.

На великих підприємствах створюються відділи капітального будівництва, які займаються спорудженням об'єктів, ведуть облік витрат на будівництво, розпоряджаються коштами, призначеними на будівництво. На малих і середніх підприємствах можуть виділятися окремі цехи або будівельні підрозділи (бригади), які здійснюють будівельно-монтажні роботи.

При змішаному способі поєднуються підрядний спосіб та господарський. У цьому випадку одні роботи виконуються силами підрядних будівельних організацій (вузькоспеціалізовані на складних роботах -земляних, монтажних тощо), а інші — силами самого підприємства (масові прості операції — кладка цегли, малярні, штукатурні роботи та ін.).

Незалежно від обраного способу виконання робіт, пов'язаних із капітальними інвестиціями, фінансовий облік ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», який має п'ять субрахунків:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Формування основного стада».

У дебет вказаних субрахунків записуються господарські операції такого змісту: нарахування зносу (кредит 131, 132, 133 залежно від основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів); списання виробничих запасів (кредит 201, 202, 203, 205, 207, 209); списання малоцінних і швидкозношуваних предметів (кредит 22); списання вартості робіт і послуг допоміжних виробництв (кредит 23); списання товарів для потреб будівництва (кредит 281); списання підзвітних сум (кредит 372); прийняття робіт і послуг зі сторони (кредит 372); списання витрат майбутніх періодів (кредит 39); прийняття вартості устаткування, що не потребує монтажу і вартості робіт, виконаних сторонніми організаціями (кредит 63); нарахування заробітної плати будівельному персоналу /робітникам/ (кредит 66); нарахування на соціальні заходи (кредит 65); прийнято рахунок за оренду нематеріальних активів (кредит 68); доход від курсових різниць (кредит 744); лишки устаткування, виявлені при інвентаризації (кредит 746); інші операції. Кореспонденція рахунків із капітальних інвестицій наводиться у табл. 3.1.

**ВІДОБРАЖЕННЯ КАПІТАЛЬНИХ
ІНВЕСТИЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування зносу основних засобів, інших, необоротних та нематеріальних активів, що використовуються в капітальному будівництві	151—154	131—133
2	Списуються матеріальні цінності, використані для капітального будівництва	151—154	201—203, 205, 207, 209
3	Списуються малоцінні та швидкозношувані предмети, використані для капітального будівництва	151—153	22
4	Списуються вартість послуг допоміжних виробництв	152—154	23
5	Перераховано з поточного або інших рахунків на рахунок підприємства-підрядника для виконання капітального будівництва	151	311—314
6	Відображено оплачене устаткування, що підлягає монтажу, та оплачено роботи і послуги	151—154	371
7	Отримано устаткування, необоротні і нематеріальні активи в поташення винними особами завданих збитків	151—154	375
8	Віднесені до витрат на виготовлення об'єктів виграти майбутніх періодів	151—154	39
9	Отримання об'єктів як пайових внесків від членів кооперативних товариств, кредитних спілок	151—154	41
10	Дооцінка об'єктів	151—154	423

11	Безоплатно отримані об'єкти	151—154	424
12	Отримання об'єктів як внесків до статутного капіталу	151—154	46
13	Нараховано резерв на оплату відпусток	151—154	471
14	Відображена вартість об'єктів, отриманих як кошти цільового фінансування	151—154	48
15	Отримання об'єктів за рахунок кредитів банку	151—154	50,60
16	Отримання об'єктів за договором фінансової оренди	151—154	531—532
17	Оплачені послуги постачальників	151—154	63
18	Нарахування платежів у бюджет	151—154	64
19	Нарахування на соціальне страхування	151—154	65
20	Нарахування заробітної плати	151—154	66
21	Нараховано кредиторам за різні послуги	151—154	68
22	Виявлені при інвентаризації раніше не оприбутковані об'єкти	151—154	746

За кредитом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» складаються бухгалтерські проводки, показані в табл. 3.2.

**ВІДОБРАЖЕННЯ КАПІТАЛЬНИХ
ІНВЕСТИЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Уведені в експлуатацію об'єкти основних засобів, необоротних і нематеріальних активів	10, 11, 12	151—154
2	Отримана в касу невикористана сума авансу за капітальним будівництвом	30	151
3	Зараховані невикористані гроші поточного та інших рахунків банку	31	151
4	Передано в спільну діяльність необоротні і нематеріальні активи	377	151—154
5	Уцінка об'єктів, які раніше були дооцінені	423	151—154
6	Поташення позик банку	50,60	151—154
7	Списання балансової вартості незавершеного будівництва та невведених в експлуатацію необоротних і нематеріальних активів у зв'язку з їхньою реалізацією	972	151—154
8	Уцінення об'єктів необоротних і нематеріальних активів та фінансових інвестицій	975	151—154
9	Списано необоротні активи у зв'язку з їхньою ліквідацією, безоплатною передачею, виявленою недостатністю чи псуванням	976	151—154
10	Списано збитки, задіяні в наслідок стихійних лих і техногенних катастроф	991—993	151—154

3. Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік довгострокових фінансових інвестицій

Відповідно до діючого законодавства, крім капітальних інвестицій, можуть здійснюватися фінансові як довготермінові, так і короткотермінові інвестиції. Їхній фінансовий облік здійснюють окремо. Для обліку довгострокових інвестицій призначений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», а для короткотермінових — рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції».

На рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» узагальнюється інформація про наявність та рух інвестицій у цінні папери інших підприємств, облигації державних і місцевих органів, вкладення в статутний капітал інших підприємств як на території України, так і за її межами.

До рахунка 14 відкривається три субрахунки:

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

Фінансові інвестиції, відповідно до стандарту обліку № 12 «Фінансові інвестиції», оцінюються і відображаються в обліку за собівартістю, яка складається з ціни придбання цінних паперів, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, пов'язаних із придбанням (страхування, гонорари, оплата консультаційних послуг).

На дату складання балансу фінансові інвестиції (крім тих, що погашаються або обліковуються за методом участі в капіталі) показуються за справедливою вартістю. Сума збільшення чи зменшення балансової вартості на дату балансу відображається, відповідно, як інші фінансові доходи або інші фінансові витрати. Довгострокові фінансові інвестиції відображаються у фінансовому обліку відповідними записами (табл. 3.3).

4. Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік поточних фінансових інвестицій

Відповідно до діючого законодавства, *фінансовий облік поточних інвестицій* ведеться на балансовому рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції», який має два субрахунки:

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

ВІДОБРАЖЕННЯ ДОВГОТЕРМІНОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
<i>Операції за дебетом рахунка 14</i>			
1	Переведення інвестицій з однієї категорії в іншу	142, 143	141
	Переведення інвестицій з однієї категорії в іншу	141, 143	142
	Переведення інвестицій з однієї категорії в іншу	141, 142	143
2	Здійснено інвестицію методом передачі довгострокового векселя	141—143	162
3	Здійснено інвестицію методом передачі необоротних активів	14	18
4	Відображено виникнення негативного гудвілу	14	19
5	Здійснено інвестицію іншим пов'язаним і не пов'язаним сторонам готівкою	141—143	30
6	Здійснено інвестицію іншим пов'язаним і не пов'язаним сторонам безготівковим перерахуванням коштів	141—143	31
7	Здійснено інвестицію іншим пов'язаним і не пов'язаним сторонам методом передачі еквівалентів грошових коштів і поточних фінансових інвестицій	141—143	351—352
8	Відображення різниці між справедливою вартістю придбаних інвестицій і номінальною вартістю акцій, віднесених у статутний капітал іншого підприємства	141—143	421
9	Поташено заборгованість за внесками до статутного капіталу	141—143	46
10	Здійснення інвестицій за рахунок кредитів банку	141—143	50,60
11	Здійснення інвестицій методом передачі у статутний капітал готової продукції й товарів	141—143	701—702

12	Здійснення інвестицій методом передачі в статутний капітал інших оборотних активів	141—143	712
13	Збільшення балансової вартості інвестиції на суму збільшення частки інвестора в асоційовані, спільні й дочірні підприємства	141	721—723
14	Збільшення балансової вартості інвестиції на суму дивідендів, отриманих від участі в капіталі	141—143	731
15	Збільшення балансової вартості інвестиції на суму різниці між справедливою і початковою вартістю	14	746
<i>Операції за кредитом рахунка 14</i>			
16	Переведення інвестицій з однієї категорії в іншу	141	142, 143
	Переведення інвестицій з однієї категорії в іншу	142	141—143
	Переведення інвестицій з однієї категорії в іншу	143	141—142
17	Повернута фінансова інвестиція готівкою	30	14
18	Повернута фінансова інвестиція безготівковим перерахуванням коштів	31	14
19	Переведено довгострокову фінансову інвестицію в поточну	352	14
20	Уцінення довгострокової фінансової інвестиції, яка раніше була дооцінена	423	14
21	Передано кредиторіві інвестицію (в будь-якому вигляді частку в статутному капіталі, цінні папери, облигації та ін.) для погашення позик банку	50,60	14
22	Повернуто інвестиції методом взаєморозрахунків	681—685	14
23	Відображено суму збитків від інвестицій в асоційовані спільні й дочірні підприємства	961—963	141—143
24	Списана вартість довгострокової фінансової інвестиції	971	14
25	Уцінення фінансових інвестицій	975	14
26	Відображення втрат інвестицій від стихійних лих техногенних катастроф	991—993	14

У дебет рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відносяться суми придбаних еквівалентів грошових коштів (високоліквідні цінні папери зі строком реалізації до 12-ти місяців), а також інших поточних фінансових інвестицій (ринкові цінні папери, придбані з метою перепродажу протягом найближчих 12-ти місяців, короткострокові боргові папери, депозитні сертифікати) та суми дооцінки при збільшенні справедливої (ринкової) вартості.

У кредит рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» записується балансова вартість реалізованих інвестицій та суми їх уцінки. Операції з торгівлі цінними паперами не підлягають оподаткуванню, а податок стягається лише з балансових прибутків від продажу фінансових інвестицій. У випадку, якщо доход від реалізації інвестицій менший від витрат на їх придбання, то збитки від таких операцій переносяться на майбутній період, тобто прибуток до оподаткування в період отримання збитків від реалізації інвестицій не зменшується.

Збільшення поточних інвестицій може відбутися в результаті: придбання за грошові кошти; обміну на цінні папери власної емісії; обміну на інші активи; дооцінки первинної вартості до справедливої.

Якщо підприємство купує цінні папери на фондовій біржі, то до вартості акцій і облігацій включаються витрати брокера та інші витрати, пов'язані з їх придбанням.

У випадках зниження ринкової вартості цінних паперів (про це можна довідатися з фінансової преси) необхідно забезпечити справедливу оцінку активів, що потребує уцінення:

— Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

— Кт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

При реалізації фінансових інвестицій на балансову вартість робиться запис:

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 741 «Доход від реалізації фінансових інвестицій».

На облікову (балансову) вартість проданих інвестицій:

— Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;

— Кт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

З рахунків 741 та 971 суми списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» субрахунок 2 «Результат фінансових операцій».

У дебет рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» можуть бути віднесені суми з кредиту рахунків, наведених у табл. 3.4.

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЗБІЛЬШЕННЯ
ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

Кредит рахунків	Зміст господарських операцій (фактів, подій)
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	Проведення довгострокових інвестицій в поточні
16 «Довгострокові дебіторська заборгованість»	За погодженням з дебітором суми заборгованостей вносяться як інвестиції
18 «Інші необоротні активи»	Зарахування в інвестиції активів, які не можуть бути використані в найближчі 12 місяців за своїм прямим призначенням
30 «Каса»	Використання готівки для придбання інвестицій
31 «Рахунки в банках»	Використання оборотних коштів для придбання інвестицій
36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	При обміні товарів на акції, облігації
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	Обмін робіт та послуг, пов'язаних з придбанням цінних паперів
41 «Пайовий капітал»	Внесення паїв в інвестиції
42 «Додатковий капітал»	Відображення доходу від зростання номінальної вартості інвестицій
46 «Неоплачений капітал»	Продаж акцій власної емісії за номіналом
50 «Довгострокові позики»	Придбання інвестицій за рахунок кредитів банку
60 «Короткострокові позики»	Придбання інвестицій за рахунок кредитів банку
68 «Розрахунки за іншими операціями»	Оплата послуг з придбання цінних паперів
73 «Інші фінансові доходи»	Доход від відсотків, дивідендів, роялті
74 «Інші доходи»	Доходи від безоплатно отриманих інвестицій

З кредита рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» списуються інвестиції в дебет рахунків (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЗМЕНШЕННЯ
ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

Дебет рахунків	Зміст господарських операцій (фактів, подій)
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	Переведення інвестицій з короткострокових в довгострокові
18 «інші необоротні активи»	Переведення поточних інвестицій в інші необоротні активи, якщо немає можливості їх використання в найближчі 12 місяців
31 «Рахунки в банках»	Надходження коштів від продажу інвестицій
42 «Додатковий капітал»	При продажу акцій нижче номіналу
85 «Інші витрати»	Витрати, пов'язані зі списанням інвестицій
97 «Інші витрати»	Списання інвестицій за собівартістю при їх реалізації на сторону
99 «Надзвичайні витрати»	Втрата інвестицій внаслідок стихійних лих, техногенних катастроф і аварій

Важливо зазначити, що інвестиційна діяльність у розвинутих економіках різних країн світу досить приваблива. Іноді інвестиційна діяльність більш ефективна, ніж операційна. Здійснення інвестицій потребує наявності вільних грошових коштів, які можна вкласти в цінні папери. Метою інвестиційної діяльності є захист коштів від знецінення й отримання прибутку.

Якщо інвестор має понад 50 % акцій підприємства, то він контролює діяльність об'єкта інвестування (утримує контрольний пакет акцій) і розглядає його як своє дочірнє підприємство. Контроль полягає в праві й можливості здійснення вирішального впливу на фінансову, господарську та комерційну діяльність, щоб отримати економічну вигоду від результатів роботи підприємства.

Наявність контролю передбачає: участь у статутному капіталі дочірнього підприємства; право на здійснення керівництва підприємством; право призначення і заміни членів Ради директорів; право вирішального голосу на зборах Правління.

Якщо інвесторові належить право блокуючого пакету акцій (голосів) понад 25 % і підприємство не є дочірнім, то таке під-

приємство називається асоційованим. Інвестор не має можливості контролювати таке підприємство повністю, але може суттєво вплинути на його діяльність через: представництво в Раді директорів асоційованого підприємства; участь у прийнятті рішень; укладання значних фінансово-господарських угод; кадрові питання стосовно управлінського персоналу; отримання повної інформації щодо виробничої, комерційної і фінансової діяльності. Маючи контрольний пакет чи суттєвий вплив на підприємство, є можливість забезпечити інтереси інвестора та підняти ефективність роботи контрольованого об'єкта.



ОБЛІК КАПІТАЛУ В ДЕБІТОРСЬКІЙ ЗАБОРГОВАНOSTІ

1. Економічна суть дебіторської заборгованості

У процесі виробничо-господарської діяльності на основі товарно-грошових відносин неминуче виникають зв'язки з різними юридичними та фізичними особами: постачальниками ресурсів; покупцями продукції (робіт, послуг); бюджетом щодо податків і платежів; пенсійним фондом, організаціями страхового профілю; банком (обслуговування, кредитування); пов'язаними особами (спільна діяльність, участь у капіталі); іншими організаціями (науково-дослідними, консалтинговими, юридичними, з надання послуг — зв'язку, охорони, пошти, інформаційного забезпечення та ін.); фізичними особами (щодо оплати праці, розрахунків за підзвітні суми, відшкодування матеріальних збитків).

Такі взаємозв'язки є причиною виникнення та існування дебіторської заборгованості. Економічна суть зводиться до такого.

Дебіторами називаються юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів, оцінених у грошовому вимірнику.

Дебіторською вважається заборгованість, яка виникає в ході взаємовідносин підприємства з економічними агентами (юридичними і фізичними) і належить даному підприємству на певну дату. Боржники зобов'язані погасити дебіторську заборгованість на основі укладених між економічними агентами договорів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» активом можна вважати лише таку заборгованість, за якою існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена їхня сума. Тобто економічні вигоди (гроші) підприємство отримає, якщо боржник не відмовиться від оплати і погашення боргу в установлені строки позовної давності (3 роки).

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи і послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції та оцінюється за первинною вартістю. Отже, датою виникнення заборгованості є дата документа, який засвідчує відправку продукції, коли покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, підприємство не здійснює управління реалізованою продукцією та контроль за нею, сума виручки може бути достовірно визначена, підприємство отримує економічні вигоди від реалізації, які можна достовірно визначити.

Якщо покупцеві надасться відстрочка платежу за продукцію, то різниця між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою (вказаною в документі постачальника) визнається також дебіторською заборгованістю. Різниця визначається за нарахованими доходами (відсотками) у період їх нарахування (нараховуються відсотки і відображаються в документі, яким оформлено реалізацію продукції).

У балансі дебіторська заборгованість показується загальною сумою за чистою реалізаційною вартістю (сума заборгованості за продукцію (роботи, послуги) за мінусом резерву сумнівних боргів).

2. Списання безнадійної дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів

Дебіторська заборгованість наносить економічну шкоду підприємству, яке її має. Адже частина цього капіталу вилучена з обороту підприємства і бере участь у виробничо-фінансовій діяльності боржника. Виходячи з діючого законодавства підприємства мають право створити резерв сумнівних боргів.

Резерв сумнівних боргів нараховується, щоб покрити не повернуті дебіторами з різних причин суми заборгованості (банкрутство, закриття за рішенням суду, форс-мажорні обставини, непередбачувані, непереборні перешкоди (війни, страйки, стихійні лиха, техногенні катастрофи). Резерв сумнівних боргів можна розрахувати двома методами: виходячи з платоспроможності окремих дебіторів; на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Перший метод ґрунтується на інформації про платоспроможність дебіторів, яка оприлюднюється в засобах масової інформації, а підприємство веде досьє на кожного з них. Вивчення динаміки показників балансу дебіторів дозволяє, у певному діапазоні ймовірності, визначити рівень неповернення боргів. Відсоток неповернення боргів необхідно розрахувати і затвердити підписом керівника організації.

Другий метод ґрунтується на припущенні, що тенденція неповернення боргів, яка визначається за минулий період, збережеться надалі. Період спостереження за тенденціями неповернення боргів може становити від півроку до трьох років. Відсоток сумнівності боргів визначається розрахунковим методом і на суму резерву сумнівних боргів складається проводка:

— Дт 944 «Сумнівні та безнадійні боги»;

— Кт 38 «Резерв сумнівних боргів»

Списання безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, роботи, послуги проводиться за рахунок використання резерву сумнівних боргів:

— Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»;

— Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Безнадійною вважається заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув термін позовної давності. Якщо резерву виявиться недостатньо для списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, то сума відноситься безпосередньо на інші операційні витрати:

— Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

— Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Сума, що надійшла від дебіторів і була раніше визнана безнадійною, включається до складу інших операційних доходів з одночасним зменшенням резерву сумнівних боргів:

— Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»;

— Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Поточна дебіторська заборгованість, яка не пов'язана з реалізацією продукції (робіт, послуг) і визнана безнадійною, списується з балансу на інші операційні витрати.

Якщо після створення резерву фінансовий стан боржника поліпшився, то складається запис методом червоного сторно:

— Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

— Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Довгострокова дебіторська заборгованість, яка виникає в ході нормального операційного циклу й буде погашена після дванад-

п'яти місяців з дати балансу, передбачає нарахування відсотків. Вона відображається в балансі за її теперішньою вартістю, визначення якої залежить від виду та умов погашення довгострокової дебіторської заборгованості. Списання дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною, оформляється проводками:

- Дт 944 «Сумнівні та безнадійні боги»;
- Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
- Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- Кт 377 «Розрахунки з різними дебіторами».

Дебіторська заборгованість групується за окремими видами, що викликано застосуванням різних форм розрахунків між покупцями та продавцями і характером господарських операцій, форм платежів (готівкові чи безготівкові). Отже, необхідно розглядати методику обліку за окремими видами дебіторської заборгованості.

3. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, відвантажені покупцям, відображається на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», у дебеті якого показується продажна вартість реалізованої продукції чи наданих послуг (робіт), у тому числі й виконання бартерних контрактів. Продажна вартість продукції (робіт, послуг) визначається на основі цін та умов договорів на поставку з включенням податку на додану вартість, акцизного та інших зборів і платежів. У кредиті показується сума платежів, які надійшли на рахунки в банках, у касу або на інші рахунки, зокрема при бартерних угодах.

Сальдо (дебетове) показує заборгованість покупців і замовників за відвантажену продукцію. Операції на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображаються такими записами:

- Реалізація продукції (робіт, послуг) покупцям:
- Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
 - Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
 - Кт 701 «Доход від реалізації готової продукції»;
 - або Кт 702 «Доход від реалізації товарів»;
 - або Кт 703 «Доход від реалізації робіт і послуг».

Повернута покупцями продукція, надання покупцям знижок після дати реалізації продукції, відмова покупців від оплати частини продукції у зв'язку з виявленими помилками в сумі до опла-

ти та інші випадки, коли покупці відмовляються від оплати на законних підставах, оформляються такими записами:

— Дт 704 «Вирахування з доходу»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

— Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

На суму належних платежів із доходу від реалізації продукції (податок на додану вартість, акцизний та інші збори й обов'язкові платежі) робиться проводка:

— Дт 701 «Доход від реалізації готової продукції» або 702, 703:

— Кт 641 «Розрахунки з податків».

Крім реалізації продукції (робіт, послуг), підприємства можуть мати доходи від іншої операційної діяльності — реалізації інших оборотних активів (матеріалів, запасних частин, малоцінних предметів тощо). Відшкодування раніше списаних активів оформляється як сума доходів від іншої операційної діяльності складанням запису:

— Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

— Кт 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів».

Перерахування покупцям невикористаних коштів:

— Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

Списання кредиторської заборгованості покупця у зв'язку з тим, що минув строк позовної давності, оформляється так:

— Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

— Кт 717 «Доход від списання кредиторської заборгованості».

Бартерні операції відображаються записами:

На суму отриманих матеріалів від покупця нашої продукції:

— Дт 20 «Виробничі запаси»;

— Дт 28 «Товари»;

— Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

— Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (на суму придбаних цінностей без податку на додану вартість).

На податок на додану вартість:

— Дт 641 «Розрахунки з податками»;

— Кт 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Відвантажена покупцю продукція замість отриманих від нього матеріальних цінностей:

— Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

— Кт 26 «Готова продукція».

На суму реалізації:

— Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

— Кт 701 «Доход від реалізації готової продукції».

Перезарахування заборгованості покупця і постачальника:

— Дт 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Отримання готівки від покупця:

— Дт 30 «Каса»;

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Оплата покупцем заборгованості за рахунок передачі цінних паперів:

— Дт 35 «Поточні фінансові інвестиції»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Списується безнадійний борг покупця:

— Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Погашення заборгованості векселями:

— Дт 51 «Довгострокові векселі видані»;

— Дт 62 «Короткострокові векселі видані»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Нарахування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість реалізованої продукції, робіт і послуг:

— Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

— Кт 38 «Резерв сумнівних боргів».

Списання сумнівних боргів покупців за рахунок резерву:

— Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Списання сумнівних боргів, непов'язаних із реалізацією продукції, робіт, послуг, і при нестачі резерву:

— Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Списання боргів покупця внаслідок надзвичайних подій (форсмажорних обставин):

— Дт 99 «Надзвичайні витрати»;

— Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Надходження коштів із заборгованості, яка була раніше списана на витрати:

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Одночасно сторнується на цю суму резерв сумнівних боргів:

— Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

— Кт 38 «Резерв сумісних боргів».

4. Облік розрахунків з різними дебіторами

Для обліку таких розрахунків використовують рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами», на якому дебіторська заборгованість згрупується за економічним змістом.

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

Відкриття одного рахунка для різних дебіторів, з одного боку, доцільне, оскільки за узагальненою сумою дебітори відображаються в балансі, а з іншого — треба мати інформацію за видами дебіторської заборгованості для їх контролю та аналізу, тому на синтетичному рахунку відкрито сім вищенаведених субрахунків. Облік на кожному з них має свої особливості.

Облік розрахунків за виданими авансами

Облік розрахунків за виданими авансами ведуть на субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». Він використовується для відображення операцій з надання авансів різним організаціям відповідно до умов договору. Окремі організації не можуть почати виконання робіт до моменту отримання авансу від замовника. Це стосується будівельних, науково-дослідних, юридичних, аудиторських організацій та подібних до них, які вимагають від замовника часткової оплати (авансу), щоб розпочати виконання роботи на перших етапах, а також розрахунків із постачальниками в порядку передоплати за виробничі запаси.

Оплата авансом відображається у платника:

- Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- Кт 31 «Рахунки в банках».

На суму податкового кредиту з податку на додану вартість:

- Дт 641 «Розрахунки за податками»;
- Кт 644 «Податковий кредит».

Отримання виробничих запасів та малоцінних предметів, за які раніше було перераховано аванс, відображається:

- Дт 20 «Виробничі запаси»;
- Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами».

На суму податкового кредиту з податку на додану вартість складають:

— Дт 644 «Податковий кредит»;

— Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Зарахування передоплати (авансу), раніше виданої постачальнику здійснюють:

— Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

— Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Погашення боргу постачальнику (загальна сума за мінусом авансу):

— Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

При надходженні основних засобів за рахунок попередньої оплати у випадку, якщо об'єкт не потребує монтажу і зразу вводиться в експлуатацію:

— Дт 10 «Основні засоби»;

— Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Отримано оплачене авансом устаткування, що вимагає монтажу, а також прийняті роботи і послуги, віднесені на капітальні вкладення:

— Дт 15 «Капітальні інвестиції»;

— Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Облік розрахунків з підзвітними особами

Для обліку розрахунків з підзвітними особами використовують субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами», призначений для відображення операцій, пов'язаних із наданням готівки фізичним особам даного підприємства для виконання завдань під час відрядження, а також із видачею грошей на господарські потреби або закупівлю дрібним оптом матеріальних цінностей (канцелярських, поштових та ін.).

Порядок видачі коштів під звіт і звітування за їх використання регламентується Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордоном, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59, та змінами до неї від 10.06.1999 р. № 146.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк в інший населений пункт для виконання службового доручення не за місцем його постійної роботи. Направлення працівника у

відрядження оформляється наказом керівника підприємства на строк до 30-ти календарних днів у межах України та 60-ти — за кордоном. Особи, що вибувають у відрядження, реєструються в спеціальному журналі, в якому зазначається дата від'їзду і повернення, прізвище, місце роботи і посада, номер і дата посвідчення про відрядження, номер наказу, місце відрядження.

Витрати на відрядження відшкодовуються на основі авансового звіту, який повинна скласти особа, повернувшись із відрядження, у такі строки: протягом 3-х робочих днів при службовому відрядженні; протягом 10-ти робочих днів при видачі грошей на закупівлю сільгосппродукції та вторинної сировини (крім металобрухту); на наступний день при видачі грошей на господарські потреби.

До авансового звіту прикладається посвідчення про відрядження з відмітками про вибуття з місця роботи, прибуття в місце відрядження і вибуття з нього та про повернення до місця роботи. Такі відмітки підтверджуються відповідальними особами (підписом і печаткою), без того посвідчення про відрядження не дійсне. До авансового звіту прикладаються також виправдні документи на витрачені кошти (про наймання житла, проїзні білети, копії товарних чеків, матеріальні прибуткові ордери на оприбуткування на склад закуплених цінностей, квитанції поштових відділень тощо).

Оплата проїзду до місця відрядження і назад відшкодовується тільки за наявності документів, а при їх відсутності бухгалтерія може відшкодувати проїзд з дозволу керівника за рахунок прибутку підприємства. При цьому ця сума включається до сукупного оподаткованого доходу, з якого утримується прибутковий податок і збори на соціальне страхування.

Якщо суми, видані під звіт з каси підприємства, не повністю використані, то вони повинні вноситись у касу при подачі авансового звіту. Чергові видачі грошей під звіт не дозволяються до повного погашення попередньої заборгованості. Добові за час перебування особи у відрядженні нараховуються за всі дні (включаючи день від'їзду і день приїзду) перебування у відрядженні в межах України, включаючи вихідні, святкові і неробочі дні, час перебування у дорозі (разом із вимушеними зупинками). На відряджену особу поширюється режим робочого часу, тому замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші не надаються, за винятком випадку, коли вихідним був день вибуття у відрядження.

Добові, встановлені в розмірі 25-ти грн, не потребують спеціального документального підтвердження, крім відміток про прибуття в місце відрядження і виїзд з нього. Добові можуть виплачуватися і понад встановлену норму, розмір й умови таких доплат повинні вказуватися у колективному договорі. Якщо в ньому не передбачено порядку таких виплат, то їх можна зафіксувати у вигляді додатка. Розмір виплат добових понад граничні норми включається до складу місячного сукупного оподаткованого доходу, з якого береться прибутковий податок і збори на соціальні заходи.

До авансового звіту прикладаються проїзні білети, рахунки готелів у розмірі фактичних витрат з урахуванням наданих послуг (прання, чистка, прасування), бронювання місць у готелях в розмірі 50 % вартості місця за добу, за користування холодильником і телевізором, білизною у вагонах. Відшкодовуються також витрати на службові телефонні переговори, телеграми. Якщо відрядження оформлено на один день або відряджений може щодня вертатися додому, то йому також оплачується проїзд та добові, як за повну добу.

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку 372 в розрізі фізичних осіб, яким видано гроші під звіт. Дебетове сальдо показує суму заборгованості, за якою не подано в бухгалтерію авансового звіту або не внесено невикористаної суми в касу підприємства.

Видача з каси коштів під звіт і відшкодування перевитрат підзвітної особи оформляється записом:

- Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- Кт 30 «Каса».

Придбання через підзвітних осіб матеріальних цінностей:

- Дт 201 «Сировина і матеріали»;
- Дт 203 «Паливо»;
- Дт 207 «Запасні частини»;
- Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані матеріали»;
- Дт 28 «Товари»;
- Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Суми, використані на відрядження, списуються на ті рахунки, з якими було пов'язано відрядження:

- Дт 92 «Адміністративні витрати»;
- Дт 93 «Витрати на збут»;
- Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Видача під звіт експедитору чекових книжок:

- Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- Кт 331 «Грошові документи в національній валюті».

Перераховано гроші підзвітній особі в іншу місцевість:

— Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

Внесення в касу невикористаного залишку підзвітних грошей:

— Дт 30 «Каса»;

— Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Утримання підзвітних сум із заробітної плати працівника:

— Дт 66 «Розрахунки з оплати праці»;

— Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Суми, виплачені понад установлені норми граничних добових й оплата проїзду без подання документів з дозволу керівника:

— Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

— Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Придбання через підзвітних осіб необоротних і нематеріальних активів, які не вимагають монтажу:

— Дт 10 «Основні засоби»;

— Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

— Дт 12 «Нематеріальні активи»;

— Дт 15 «Капітальні інвестиції» (вимагають монтажу);

— Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Облік рахунків за нарахованими доходами

Субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» призначений для відображення нарахованих дивідендів, відсотків, роялті, які належить отримати підприємству від спільної діяльності, володіння корпоративними правами в порядку участі в капіталі, в асоційованих і неасоційованих підприємствах.

Дивіденди — це доходи, які отримуються за корпоративними правами у вигляді частини прибутку, включаючи доходи, нараховані як відсотки на акції, придбані у юридичних осіб чи на внески до їхніх статутних капіталів

Відсотки — це доходи, пов'язані з платежами позичальника (дебітора) на користь кредитора у вигляді плати за використання залучених ним на певний термін коштів чи майна. До відсотків належать платежі за: використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит на умовах комерційного кредиту; використання коштів, залучених на депозит; придбання населенням товарів у кредит; використання майна, зданого в оренду (лізинг, рента); придбані акції, облігації, ощадні сертифікати тощо.

Роялті — це періодичні відрахування продавцеві (ліцензіарові), які згідно з ліцензійною угодою сплачує ліцензіат за право користуватися предметом ліцензійної угоди — винаходом, патентом, записами на різних носіях інформації, товарним знаком правом на промислові та наукові зразки, виданням книги, прокатом кінофільму, постановкою п'єси, виконанням авторської музики тощо

До роялті відноситься плата за право розробки природних ресурсів (в тому числі й за договорами концесії), яку перераховує користувач (концесіонер) власникові землі або надр; частина доходів від ренти, отриманих за використання авторських і суміжних прав, патентів чи інших видів інтелектуальної власності, а також авторський гонорар.

Дивіденди підприємство отримує у вигляді доходів від інвестицій: у спільні підприємства; в асоційовані підприємства; в дочірні підприємства.

Дивіденди від спільного підприємства інвестор отримує внаслідок збільшення його частки в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок отримання спільними підприємствами прибутку або збільшення їх власного капіталу та інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

Нарахування доходів від спільної діяльності оформляється:

— Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

— Кт 722 «Доход від спільної діяльності».

Дивіденди від асоційованих підприємств (об'єднаних юридичних осіб) та від дочірніх, що належать інвестору, нараховуються так:

— Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

— Кт 721 «Доход від інвестицій в асоційовані підприємства»;

— Кт 723 «Доход від інвестицій в дочірні підприємства».

На суму належних інвестору доходів складається запис:

— Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

— Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Отримання дивідендів оформляється:

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Отримані збитки від діяльності спільних, асоційованих і дочірніх підприємств списуються на втрати від участі в капіталі за рахунок зменшення інвестицій:

— Дт 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

— Дт 962 «Втрати від спільної діяльності»;

— Дт 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»;

— Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Отримані дивіденди та відсотки від неасоційованих підприємств відображаються на рахунку 73 «Інші фінансові витрати» на таких субрахунках:

— 731 «Дивіденди отримані» (від різних підприємств);

— 732 «Відсотки отримані» (відсотки за облігаціями та плата за оренду необоротних активів);

— 733 «Інші доходи від фінансової діяльності» (роялті).

Нараховані дивіденди, відсотки, роялті відображаються таким записом:

— Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

— Кт 731 «Дивіденди отримані»;

— Кт 732 «Відсотки отримані»;

— Кт 733 «Інші доходи від фінансової діяльності».

Отримання нарахованих доходів відображається:

— Дт 30 «Каса»;

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Витрати, пов'язані з фінансовими витратами, відображаються в дебеті рахунка 95 «Фінансові витрати», який має два субрахунки:

— 951 «Відсотки за кредит»;

— 952 «Інші фінансові витрати».

На субрахунку 951 відображаються витрати, пов'язані з нарахуванням відсотків банку за кредит:

— Дт 951 «Відсотки за кредит»;

— Кт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 30 «Каса».

На субрахунку 952 відображаються інші витрати (нарахування відсотків за договорами кредитування (крім банків), фінансового лізингу та ін.):

— Дт 952 «Інші фінансові витрати»;

— Кт 30 «Каса»;

— Кт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;

— Кт 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

— Кт 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Облік рахунків за претензіями

Субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» слугує для контролю за договірною дисципліною та відшкодуванням витрат при доставці вантажів й порушенні умов договорів поста-

вок. На субрахунку 374 обліковуються претензії, які висуває підприємство постачальникам, підрядникам, транспортним організаціям, що визнані винними юридичними особами чи господарським судом.

На субрахунку 374 ведеться облік претензій за: завищення цін на виробничі запаси й інші цінності; арифметичні помилки при підрахунках сум у документах; невідповідність якості поставлених цінностей умовам договору; нестачу вантажів при прийманні на залізниці, на складі; браковану продукцію; у оплату простоїв з вини постачальника; помилково списані чи зараховані на поточні рахунки суми з вини працівників банку; нестачі вантажів при їх перевезенні; пені, штрафи, неустойки за порушення умов договору; інші причини.

Суми претензій розраховуються на основі актів приймання матеріальних цінностей, письмової згоди постачальників відшкодувати збитки, рішень господарських судів, розрахунків бухгалтерії щодо нестач, крадіжок у дорозі тощо.

Претензія розглядається в місячний термін із дня її отримання. Про результати розгляду заявникові повідомляється письмово.

Виставлені до постачальників претензії оформляються записами:

— Дт 374 «Розрахунки за претензіями»;

— Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (нестачі);

Кт 68 «Розрахунки за іншими операціями» (простої, брак, завищення цін);

— Кт 20 «Виробничі запаси» (арифметичні помилки, брак матеріалів);

— Кт 31 «Рахунки в банках» (погашено суми недостач);

— Кт 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» (з вини постачальників).

Задоволені претензії відображаються записами:

— Дт 20 «Виробничі запаси» (відшкодовані постачальником нестачі);

— Дт 30 «Каса» (внесені в касу суми нестач);

— Дт 31 «Рахунки в банках» (погашено суми недостач);

— Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

При відмові у задоволенні позову рішенням суду:

— Д 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

— К 374 «Розрахунки за претензіями».

Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» призначений для розрахунків за шкоду, за подіяну в результаті нестач і витрат від псування цінностей, нестач і крадіжок готівки, якщо винна особа не встановлена. Факти розкрадань, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей — досить типове явище на українських підприємствах. При цьому виникає питання хто і в якому розмірі повинен відшкодувати виявлені крадіжки, нестачі, псування.

Покриття працівниками шкоди в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, відбувається за розпорядженням власника чи уповноваженої ним особи, а в інших випадках — шляхом подання власником позову до районного (міського) суду. Розмір шкоди визначається за фактичними витратами на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості матеріальних цінностей за мінусом зносу за встановленими нормами. При розкраданні, нестачі, знищенні чи псуванні цінностей розмір шкоди визначається за цінами даної місцевості на день відшкодування збитків.

Щоб притягти особу до відповідальності, треба врахувати: наявність і розмір шкоди: неправомірні дії та обставини, за яких заподіяно шкоду; чи входили до функцій працівника відповідні обов'язки; чи були створені належні умови для зберігання цінностей; майновий стан працівника; ступінь вини працівника; правомірність застосування повної чи часткової матеріальної відповідальності.

Розглянувши ці фактори, суд, як правило, може пом'якшити покарання та знизити розмір відшкодування, якого вимагає керівник підприємства. Власник підприємства має право вимагати від винних осіб відшкодування збитків у кратному обчисленні, проте ніякий контролюючий орган не має права змушувати їх це робити.

У податківців немає законних підстав цікавитися тим, чи перерахував власник до бюджету суму різниці між розміром завданої шкоди та її відшкодуванням у кратному розмірі, а тому вона може повністю залишатися на підприємстві, за винятком випадків, коли виявлено нестачу дорогоцінних металів, іноземної валюти та деяких інших.

Втрати матеріальних цінностей виявляються при інвентаризації. Якщо на момент виявлення нестачі винну особу не встановлено, то витрати списують проводкою:

— Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

— Кт 20 «Виробничі витрати» (нестача запасів);

— Кт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (нестача МШП);

— Кт 10, 11, 12 (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи);

— Кт 30 «Каса» (нестача або крадіжка готівки).

Виявлення нестач та віднесення їх на винних осіб:

— Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

— Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Погашення заборгованості (крадіжки, нестачі, псування):

— Дт 30 «Каса» (погашення готівкою через касу);

— Дт 31 «Рахунки в банках» (погашення внесенням у банк);

— Дт 20 «Виробничі витрати» (погашення внесенням матеріальних цінностей);

— Дт 66 «Розрахунки з оплати праці» (утримання із зарплати);

— Кт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Якщо виявлено нестачу необоротних активів, то вони оформляються записами:

— Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

— Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Перерахування різниці в цінах до бюджету:

— Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

— Дт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;

— Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Розрахунки за позиками членам кредитних спілок

Субрахунок 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» ведеться в кредитних спілках, які відкриваються на підприємствах, за місцем проживання громадян або за професійною ознакою та ін. Кредитні спілки є добровільними об'єднаннями громадян, що належать до небанківських кредитно-фінансових установ і вважаються неприбутковими організаціями. Засновниками і членами (не менше ніж 50 осіб) є громадяни не молодші 18-ти річного віку. Кредитні спілки створюються і діють на підставі статуту, погодженого з регіональним підрозділом

НБУ щодо операцій кредитування членів кредитних спілок, надання позичок іншим кредитним спілкам й організаціям.

Типовий статут кредитної спілки передбачає такі пункти: мета створення; види діяльності (приймання членських внесків, надання позичок членам спілки та іншим спілкам, заснування засобів масової інформації, продаж товарів із власною символікою, проведення навчальних семінарів, лекцій, організація фестивалів, свят тощо); правовий статус, назва спілки, юридична адреса; склад, порядок утворення і діяльності органів управління спілки; умови членства та прийняття нових членів спілки, права та обов'язки членів спілки; кошти й фінансові послуги спілки; загальні положення (відкриття філій, ліквідація, внесення змін до статуту).

Кредитні спілки віднесені до неприбуткових організацій, тому не сплачують податку на прибуток із внесків членів спілки та з відсотків за позики, а також не сплачують податку на додану вартість.

Якщо кредитна спілка проводить семінари, лекції, фестивалі, свята і реалізує пропагандистські матеріали, вироби зі своєю символікою, то операції будуть відображатися у звичайному порядку як операційна діяльність промислового підприємства.

Облік розрахунків з іншими дебіторами

Субрахунок «Розрахунки з іншими дебіторами» використовують для обліку розрахунків із таких операцій, які не можуть бути відображені на попередніх субрахунках (спільна діяльність без утворення юридичної особи, розрахунки з персоналом (крім розрахунків з оплати праці та підзвітними особами), сплата мита й митних зборів, приватизація цілісних майнових комплексів, перерахування орендної плати до бюджету, а також плати за оренду необоротних активів орендодавцям, нарахування концесіонером дотацій з бюджету тощо).

На субрахунку 377 ведеться облік розрахунків із персоналом підприємства за надані їм позики на будівництво житла та садових будинків, пошиття фірмового одягу, створення основних засобів для спільної діяльності тощо. Такі операції оформляються записом:

- Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- Кт 30 «Каса» (надання позик);
- Кт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Продаж об'єктів основних засобів або майнових комплексів різним юридичним і фізичним особам (продаж інших необоротних та нематеріальних активів) відображається:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (за договірною вартістю);

— Кт 742 «Доход від реалізації необоротних активів»;

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (за договірною вартістю);

— Кт 743 «Доход від реалізації майнових комплексів».

Оплачено за інформаційні, юридичні, консалтингові послуги та дослідні роботи сторонніх організацій:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

— Кт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт30 «Каса».

Переведено митниці нараховане мито:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

Перераховано до бюджету нараховану орендну плату за майновий комплекс:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

— Кт 31 «Рахунки в банках».

Погашення дебіторської заборгованості відображається:

— Дт 31 «Рахунки в банках» (надійшли платежі від дебіторів);

— Дт 10, 11, 12 (повернуті зі спільної діяльності основні засоби, необоротні і нематеріальні активи),

— Дт 15 «Капітальні інвестиції» (передані дебіторами капітальні вкладення в погашення їх заборгованості);

— Дт 20 «Виробничі запаси» (повернуті дебіторами запаси, віднесені витрати сторонніх організацій, пов'язані з доставкою запасів);

— Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Нарахування концесіонером дотацій із бюджету, що обумовлено договором:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

— Кт 718 «Одержані гранти та субсидії».

При одержанні дотацій:

— Дт 31 «Рахунки в банках»;

— Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Відображення суми доходу від здачі майна в оренду в орендодавця:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

— Кт 713 «Доход від операційної оренди активів».

Облік операцій із фінансової оренди за ціною придбання відображається в орендодавця так:

1. Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (отримано об'єкт від постачальника).

2. Дт 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду»;

Кт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (об'єкт передано орендарю).

3. Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (плата за устаткування);

Кт 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду».

Одночасно на суму нарахованих відсотків:

Дт 373 «Розрахунки нарахованими доходами»;

Кт 377 «Відсотки отримані» (винагорода за розрахунком орендної плати);

4. Дт 31 «Рахунки в банках»;

Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» (за відсотки);

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (за устаткування).

Якщо об'єкт передається орендодавцем за ціною, нижчою від ціни придбання, то складаються записи:

1. Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (отримано об'єкт від постачальника).

2. Дт 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду»;

Кт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (об'єкт передано орендарю).

3. Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (нараховано до оплати);

Кт 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду».

4. Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

Кт 732 «Відсотки отримані» (нараховано фінансовий доход).

5. Дт 31 «Рахунки в банках» (отримано плату за устаткування);

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

6. Дт 31 «Рахунки в банках» (отримано фінансовий доход);

Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

7. Дт 732 «Відсотки отримані»;

Кт 792 «Результат фінансових операцій».

8. Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» (на суму негарантованої ліквідаційної вартості);

Кт 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду».

У випадку, коли об'єкт оренди підлягає викупу після закінчення строку оренди, на вартість викупу об'єкта оренди складається в орендодавця запис:

— Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (на повну суму викупу з податку на додану вартість);

— Кт 742 «Доход від реалізації необоротних активів».

На собівартість реалізованого об'єкта:

— Дт 972 «Собівартість реалізації необоротних активів»;

— Кт 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду».



ОБЛІК КАПІТАЛУ В ОСНОВНИХ ЗАСОБАХ ПІДПРИЄМСТВА

1. Економічна суть, класифікація та оцінювання основних засобів

Капітал матеріалізований в основні засоби або, точніше, в матеріальну-технічну базу підприємства відіграє важливу роль. Адже виробничий процес в індустріальних та постіндустріальних державах неможливо уявити без такої складової, як основні засоби — технічну базу підприємства. Саме вони визначають сучасний рівень виробництва та його ефективність. Механізація та автоматизація виробничих процесів вивільняє людей від важкої рутинної роботи, здешевлює виробництво продукції, підвищує її якість.

Основні засоби мають значну частку в загальній сумі активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку, що потребує контролю за їхнім рухом, організації синтетичного й аналітичного обліку, визначення зносу (амортизації), проведення ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів. За допомогою таких засобів людина впливає на предмет праці з метою трансформування вхідних матеріальних ресурсів у готовий продукт.

До основних засобів, завдяки яким у процесі виробництва працівник впливає на матеріальні ресурси, відносяться матеріальні об'єкти (виробничі будинки, споруди, машини, транспортні засоби), а також комунікації, що забезпечують виробничий процес (шляхи сполучення, мости, лінії електропередач та ін.).

Обслуговуючи виробництво і невиробничу сферу протягом тривалого часу, основні засоби поступово зношуються, переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами в міру зношування і зберігають свою натуральну форму до кінця строку служби.

Від рівня забезпеченості підприємства основними засобами залежить випуск готової продукції та створення належних умов для праці і соціального розвитку колективу. Сукупна вартість основних засобів визначає виробничу потужність підприємства, рі-

вень фондівдачі, фондомісткості, фондоозброєності й ряд інших техніко-економічних показників діяльності підприємства.

Фінансовий облік засобів праці повинен забезпечити таку інформацію: точну величину надходження, вибуття і переміщення основних засобів; своєчасне і правильне нарахування амортизації; визначення результату від реалізації і ліквідації окремих об'єктів; розрахунок витрат на ремонти; отримання даних про рух основних засобів, їх початкову і залишкову вартість та інші показники використання основних засобів. Основні засоби розрізняються за призначенням та функціональною роллю у виробничому процесі, що викликає необхідність у відповідній їх класифікації.

Для планування, обліку, контролю та аналізу найбільше значення має класифікація основних засобів, яка передбачена стандартом 7 «Основні засоби». Відповідно вони поділяються на такі групи і підгрупи:

1. Земельні ділянки.

2. Капітальні витрати на поліпшення земель.

3. Будинки (виробничі, адміністративні, склади), споруди (мости, греблі, автомобільні дороги) та передавальні пристрої (кабельні лінії, каналізація, водоканали, лінії електромереж тощо).

4. Машини й устаткування, які поділяються за видами:

а) силові (котельні установки, електродвигуни, гідроагрегати, турбоагрегати, газотурбінні установки, двигуни внутрішнього згорання, трактори, електротехнічне устаткування);

б) робочі (металорізальні верстати, компресорні машини й устаткування, насоси, вантажно-розвантажувальні машини й устаткування для земельних і кар'єрних робіт);

в) вимірювальні та регулювальні прилади, лабораторне устаткування (контрольно-вимірювальна апаратура, геодезичні прилади, вагове устаткування, обчислювальна техніка);

г) інші машини й устаткування комунального господарства, спортивне, театральне, музичне устаткування.

Хоч у стандарті 7 «Основні засоби» вказані вище види машин і устаткування не виділяються, проте доцільність їх окремого обліку диктується аналізом ефективності використання, структури парку, їх вікового складу та іншими причинами. У цій групі окремою позицією доцільно виділяти автоматичні машини та устаткування, що характеризують динаміку науково-технічного прогресу:

5. Транспортні засоби (залізничний рухомий склад — електровози, тепловози, паровози, дизель-поїзди, вагони; транспортні

судна морського та річкового флоту; рухомий склад автомобільного транспорту; виробничий та комунальний транспорт).

6. Інструменти (бурильні і відбійні молотки, фарбопульти, вібратори, інструмент для обслуговування та ремонту залізничних колій), виробничий інвентар і пристосування (контейнери універсальні, меблі залів театрів та кінотеатрів, інвентарний одяг сцен, інвентар готелів) та господарський інвентар (столи, крісла, шафи, дивани).

7. Робоча і продуктивна худоба.

8. Багаторічні насадження.

9. Інші основні засоби (тварини цирків, зооцирків, зоопарків). Наведена класифікація основних засобів має важливе значення для обліку, оскільки щодо неї складається звітність про рух основних засобів. Крім того, такі дані необхідні для глибокого аналізу використання основних засобів і пошуку резервів для підвищення фондовіддачі.

За характером участі у процесі виробництва основні засоби поділяються на групи: виробничі і невиробничі. Виробничі основні фонди призначені для використання у сфері матеріального виробництва, а невиробничі (об'єкти житлово-комунального господарства, охорони здоров'я, культури, освіти, спорту та ін.) — для обслуговування колективів підприємства. Хоча невиробничі фонди безпосередньої участі у виробничому процесі не беруть, проте це не означає, що на них не треба виділяти кошти. Навпаки, забезпечення підприємства невиробничими фондами за встановленими нормативами має важливе соціальне значення для розвитку колективу. Однак такі нормативи або взагалі не розроблені, або не відповідають вимогам часу.

Важливою є класифікація основних засобів *за галузями економіки*-промисловість; сільське господарство; лісове господарство; транспорт; зв'язок; будівництво; торгівля і громадське харчування; матеріально-технічне постачання і збут; заготівля та інші види діяльності сфери матеріального виробництва (редакції, видавництва, кіностудії, будинки звукозапису, заготконтори зі збору металобрухту й утилю, організації зі збору декоративних і лікарських рослин, плодів та ін.); житлово-комунальне господарство і побутове обслуговування населення; охорона здоров'я, фізична культура і соціальне забезпечення; освіта; культура; мистецтво; наука і наукове обслуговування; кредитування і державне страхування; управління; партійні й громадські організації.

Наведена класифікація має певне значення і для організації аналітичного обліку, тому що на промислових підприємствах од-

ночасно функціонують основні засоби різних галузей. Зрозуміло, що найбільшу питому вагу займають засоби промисловості, але поряд з ними на підприємствах використовуються основні засоби будівництва, громадського харчування (буфети, їдальні), сільськогосподарства (підсобні господарства) та ін.

За рівнем використання основні засоби поділяються на діючі і недіючі. Діючі засоби беруть участь у виробничому процесі або в обслуговуванні колективу, а недіючі знаходяться в запасі, реконструкції, на консервації тощо. З економічної точки зору така класифікація дозволяє правильно організувати нарахування амортизації (зносу) та включати витрати у собівартість продукції. Якщо амортизація на діючі основні засоби нараховується, то на засоби, які знаходяться в процесі реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та на консервації, не нараховується.

Залежно від права власності основні засоби поділяються на власні й орендовані. Власні засоби відображаються в балансі і звітності даного підприємства, орендовані в них не показуються. Основні засоби відображаються в балансі і звітності в грошовому вимірнику, що дає можливість визначити їх загальний обсяг, структуру, амортизацію, знос, зміни у складі окремих груп в динаміці та ряд техніко-економічних показників.

Оцінювання необоротних активів. Будь-який об'єкт необоротних активів визнається активом за умови, що існує імовірність отримання в майбутньому економічних вигод від його використання, вартість його може бути достовірно визначена і строк служби становить не менше одного року. Створені (побудовані) або придбані основні засоби в балансі відображаються за їх первинною вартістю, яка складається з таких елементів: сум сплачених коштів підрядним організаціям за виконані будівельно-монтажні роботи та постачальникам за придбані об'єкти (без податків); реєстраційних зборів, державного мита і подібних платежів, які засвідчують « право власності на об'єкт; сум ввізного мита; витрат зі страхування ризику доставки об'єктів.

Однією з важливих проблем обліку є оцінювання основних засобів. На практиці використовуються три види оцінювання засобів: первинна (інвентарна), залишкова і відновлювальна.

Первинна вартість основних засобів показує вартість кожного об'єкта в момент його введення в експлуатацію. Дані про вартість об'єкта записуються в акті приймання основних засобів, а також в інвентарній картці, звідки й походить назва цієї вартості — інвентарна. Як правило, ця оцінка залишається сталою протягом тривалого часу. Первинна вартість може змінюватися лише під час пере-

оцінювання, добудови, модернізації і реконструкції об'єкта в порядку проведення робіт за рахунок капітальних інвестицій. Такий порядок забезпечує стабільність оцінювання засобів праці і дає можливість проаналізувати їх використання у порівнянних цінах.

Залишкова вартість основних засобів — це різниця між первинною вартістю об'єктів і нарахованим зносом, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Знос визначається бухгалтером виходячи зі строку і норм амортизації. Залишкова вартість показує ту частину вартості, яка ще залишилася після перенесення на готовий продукт вартості об'єкта внаслідок використання у виробничому процесі. Чим довше служить об'єкт і бере участь у виробництві, тим менша залишкова вартість.

Відновлювальна вартість основних засобів — це вартість відтворення об'єктів у сучасних умовах виробництва і діючих у даний момент цінах. Відновлювальна вартість вимагає переоцінки основних засобів на певну дату. Відомо, що при оцінюванні основних засобів за початковою вартістю в різний час діють різні ціни, отже, в балансі вони показуються в непорівнянному вигляді. Науково-технічний прогрес приводить до здешевлення будівництва, але зростання цін на будівельні матеріали до подорожчання. Ці тенденції, переплітаючись, впливають на ефективність виробництва й у результаті на вартість будівництва. Для аналізу динаміки структури основних засобів виникає необхідність привести вартість об'єктів, уведених в дію в різний час, у порівнянний вигляд. Із цією метою розробляється методика переоцінки основних засобів, за якою на певну дату призначається переоцінка. Вартість об'єкта після переоцінювання має назву відновлюваної.

Після проголошення Україною незалежності у 1991 р. почалась гіперінфляція, що призводило до постійного знецінювання основних засобів та необхідності періодичного уточнення балансової вартості об'єктів. З цією метою періодично проводиться індексація, при якій первинна вартість об'єкта, визначена раніше, множиться на коефіцієнт індексації і таким чином визначається нова індексована вартість. Сума зносу також уточнюється виходячи з коефіцієнта індексації.

2. Первинний документальний облік основних засобів

Рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів, оформлюють за допомогою типових

форм первинної облікової документації, затверджених Наказом Мінстату України від 29.12.95 р. № 352 (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**ТИПОВІ ФОРМИ ПЕРВИННОЇ ОБЛІКОВОЇ
ДОКУМЕНТАЦІЇ ПО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

03—1	Акт прийому-передачі основних засобів
03—2	Акт приймання — здачі відремонтованих, рекуструйованих та модернізованих об'єктів
03—3	Акт на списання основних засобів
03—4	Акт на списання автотранспортних засобів
03—5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини
03—6	Інвентарна картка обліку основних засобів
03—7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів
03—8	Картка обліку руху основних засобів
03—9	Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)
03—14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
03—15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних підприємств)
03—16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

У наведених в таблиці актах вказують найменування об'єкта, рік спорудження або дату випуску підприємством, коротку характеристику об'єкта, його первісну вартість, присвоєний інвентарний номер, місце використання та інші відомості, необхідні для аналітичного обліку основних засобів.

Картка обліку руху основних засобів (ф. № 03-8) заповнюється на підставі даних інвентарних карток основних засобів і звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. При ліквідації основних засобів у картці обліку руху основних засобів здійснюється відповідний запис про вибуття на підставі акту на списання основних засобів (ф. № 03-3) або акту на списання автотранспортних засобів (ф. № 03-4).

Інвентарний список основних засобів (ф. № 03-9) застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх знаходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особа-

ми. Інвентарні списки підлягають періодичному (не менше двох разів на рік) звірянню із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. № 03-6).

На основі первинних документів бухгалтерія підприємства здійснює аналітичний облік, який ведеться окремо щодо кожного об'єкта.

Об'єкт основних засобів — це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами до нього або конструктивно відокремлений. Предмет, що призначений для виконання самостійних функцій, або ж відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що являють собою єдине ціле і спільно виконують певну роботу. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то в бухгалтерському обліку кожна з цих частин може визнаватись як окремий об'єкт основних засобів.

3. Облік переоцінки та руху основних засобів

Відповідно до діючого законодавства, підприємство може здійснювати переоцінювання основних засобів. Частота проведення переоцінювання залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів. Подальша переоцінка об'єкту є необхідною, якщо його справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової вартості.

У разі переоцінювання об'єкта основних засобів переоцінюють усі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінювання груп основних засобів, однакових за призначенням і способом використання, має проводитись на одну і ту ж саму або близькі дати, але в межах однієї групи всі об'єкти повинні переоцінюватись на одну дату. При переоцінюванні основних засобів накопичена амортизація має бути скоригована. Це пов'язано з тим, що в результаті переоцінювання балансова вартість доводиться до справедливої вартості з урахуванням ступеня зношеності об'єкта на дату переоцінювання.

Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкту, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Результати переоцінювання основних засобів, залежно від конкретних умов, у бухгалтерському обліку відображаються такими бухгалтерськими проводками:

1. Зменшення первісної вартості основних засобів на суму уцінки:

— Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

— Кт 10 «Основні засоби».

2. Одноразово (коригується) зменшується нарахований знос основних засобів на суму уцінки:

— Дт 131 «Знос основних засобів»;

— Кт 10 «Основні засоби».

3. Збільшення первісної вартості основних засобів на суму оцінки:

— Дт 10 «Основні засоби»;

— Кт 423 «Дооцінка активів».

4. Одноразово (коректується) збільшується сума нарахованого зносу на суму дооцінки:

— Дт 423 «Дооцінка активів»;

— Кт 131 «Знос основних засобів».

4. Облік надходження основних засобів

Основні засоби можуть надходити на підприємство як внески засновників до статутного фонду або безоплатно від інших підприємств. При цьому надходження основних засобів оформлюється наступними бухгалтерськими проводками, показаними в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Внески до статутного фонду ОЗ</i>			
1	Відображено внесок до статутного фонду	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Одержано основні засоби як внесок до статутного фонду	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
<i>Безоплатне отримання ОЗ</i>			
3	Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
4	Зараховано до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

При придбанні підприємством у постачальників основних засобів за плату бухгалтерські проводки будуть такі, як показано в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

ПРИДБАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Внески до статутного фонду ОЗ</i>			
1	Відображено вартість основних засобів за договором постачання	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
2	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
3	Відображено суму за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5	Відображено відрахування до Пенсійного фонду при придбанні основних засобів (автомобіль)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	652 «Розрахунки по пенсійному забезпеченню»
6	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Об'єкт основних засобів може бути придбаний внаслідок обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів або інший актив. Собівартість такого активу оцінюється за справедливою вартістю отриманого активу, що дорівнює справедливій вартості переданого активу з поправкою на будь-яку суму грошей або грошових еквівалентів, що була передана. При цьому складаються певні бухгалтерські проводки (табл. 5.4).

ПОРЯДОК ОБМІНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ГОТОВУ ПРОДУКЦІЮ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано основні засоби в обмін на готову продукцію	15 «Капітальні інвестиції»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
2	Зараховано до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	26 «Готова продукція»
3	Собівартість відвантаженої готової продукції	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»

Крім того, основний засіб може бути обмінаний на подібний об'єкт, який використовується при виробництві такої самої продукції і має таку саму справедливу вартість. Наступні витрати щодо утримання основних засобів в обліку відображаються бухгалтерськими проводками (табл. 5.5).

ТИПОВІ ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ УТРИМАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено затрати по реконструкції, модернізації, модифікації, забудові, дообладнано об'єктів основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
2	Відображено суму ПДВ	10 «Основні засоби»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
3	Зараховано затрати після завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
4	Витрати на обслуговування та ремонт, які здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання	23 «Виробництво» або 91 «Загально-виробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», 23 «Виробництво» тощо

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	а) основних засобів виробничого призначення		
	б) основних засобів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	
	в) основних засобів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
	г) основних засобів, що використовуються для виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	

5. Облік вибуття основних засобів

Основні засоби списуються з балансу підприємства в разі їхнього вибуття або коли активи перестають відповідати критеріям визнання активу. Якщо об'єкт основних засобів вибуває з експлуатації й зберігається для продажу, то його відображають у балансі в складі оборотних активів за нижчою з двох оцінок — за балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують як різницю між балансовою вартістю об'єкта та очікуваною чистою сумою надходження від його продажу або ліквідації. Прибуток або збиток від вибуття основних засобів відображають у звіті про фінансові результати у складі інших доходів або витрат звичайної діяльності. Проте якщо причиною списання основних засобів була надзвичайна подія (аварія, пожежа тощо), то відповідно суму прибутку або збитку відображають як фінансовий результат від надзвичайних подій.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача та передача основних засобів як внесок до статутного фонду іншого підприємства оформляється наступними проводками, показаними в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

**ТИПОВА КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ЗА РЕАЛІЗАЦІЮ,
ЛІКВІДАЦІЮ, БЕЗОПЛАТНОЮ ПЕРЕДАЧОЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Реалізація основних засобів</i>			
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів	31 «Рахунки в банках»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
2	Списано знос реалізованих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
3	Відображено залишкову вартість, реалізованих основних засобів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»
4	Списано витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	31 «Рахунки в банках»
5	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
6	Відображено фінансовий результат від реалізації основних засобів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
<i>Ліквідація основних засобів</i>			
7	Списано знос ліквідованих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
8	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»

Закінчення табл. 5.6

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
9	Списано витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976 «Списання оборотних активів»	66 «Розрахунки з оплати праці та інші розрахунки»
10	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	20 «Виробничі запаси»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
11	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	976 «Списання оборотних активів»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
12	Відображено фінансовий результат від реалізації основних засобів	976 «Списання оборотних активів»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
<i>Безоплатна передача основних засобів</i>			
13	Списано знос переданих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
14	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976 «Списання оборотних активів»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
15	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
<i>Передача основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства</i>			
16	Відображено знос переданих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
17	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	10 «Основні засоби»
18	Відображено різницю між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

6. Облік зносу (амортизації) основних засобів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їхні техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів.

Амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу.

Знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена з початку строку їх корисного використання.

Земля та інші основні засоби, які мають необмежений строк корисного використання, не є об'єктом амортизації.

Строк корисної експлуатації основних засобів — це період, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання. Строк корисної експлуатації визначає саме підприємство з врахуванням таких чинників: очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта; очікуваного фізичного зносу; морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію); правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Оскільки строк корисної експлуатації визначають, виходячи з корисності об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Строк корисного використання активу може змінюватись:

— у разі зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виробляється за допомогою цього активу;

— у разі капіталізації наступних витрат, пов'язаних з використанням активу, що поліпшують його стан.

Результати зміни строку корисного використання об'єкта впливають на величину амортизації об'єкта в поточному та майбутньому періодах, а накопичена амортизація за попередні періоди не коригується.

7. Методи розрахунку амортизації

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу.

Можна виділити такі основні вимоги до амортизації основних засобів:

— вартість об'єкту, що амортизується, повинна списуватися систематично протягом строку корисної служби;

— метод амортизації, який використовується, повинен відображати процес споживання підприємством економічних вигод, що одержуються від об'єкта;

— амортизаційні відрахування за кожний період часу повинні визнаватися як дохід, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості іншого активу.

У міжнародній практиці застосовуються такі методи амортизації основних засобів:

1) метод рівномірного (прямолінійного) списання;

2) виробничий метод (метод нарахування зносу пропорційно обсягу виконаних робіт);

3) методи прискореного списання:

— метод списання вартості за сумою чисел (метод суми чисел), або кумулятивний метод;

— метод залишку, що зменшується.

За методом рівномірного (прямолінійного) списання вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його служби. При цьому річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними на весь строк корисної служби об'єкта, накопичена амортизація збільшується, а балансова вартість об'єкта зменшується.

Виробничий метод заснований на передбаченні, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому строк корисної служби визначається кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта. При застосуванні цього методу амортизація розраховується шляхом розподілу вартості об'єкта, що амортизується, прямо пропорційно кількості продукції (обсягу послуг), виготовленій за відповідні періоди протягом строку його корисної служби.

Метод списання вартості по сумі чисел (кумулятивний метод) визначається сумою років строку служби відповідного об'єкта за допомогою коефіцієнтів, в чисельнику яких зазначаються роки,

що залишаються до кінця строку служби об'єкта (в зворотному порядку), а в знаменнику — загальна сума років експлуатації. Перемноживши кожний дріб на вартість об'єкта, що амортизується, визначають загальну суму амортизації.

Метод залишку, що зменшується, виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів в перші періоди використання є значно вищими, ніж у наступні. Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду. Фіксована норма амортизації приймається рівною річній нормі амортизації за прямолінійним методом, помноженою на коефіцієнт прискорення, який, як правило, дорівнює двом.

Якщо компоненти основних засобів мають різні строки технічного використання, що відрізняються від терміну корисного використання активу в цілому, то можуть застосовуватись різні норми та методи амортизації цих компонентів. Наприклад, літак та його двигуни слід розглядати як окремі об'єкти, які амортизуються, якщо вони мають різні строки корисного використання. Метод амортизації основного засобу переглядається, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів. Необхідність зміни методу амортизації може бути пов'язана, наприклад, з прискоренням морального старіння обладнання через появу на ринку нового виду обладнання, яке здатне ефективніше виконувати ті самі функції.

Результати зміни суми нарахованої амортизації після змін методу амортизації будуть відображені в звітності за третій, четвертий та п'ятий роки. Аналітичний облік зносу основних засобів ведеться за видами основних засобів. Амортизаційні відрахування відносять на витрати виробництва та обігу як частину вартості основних виробничих засобів, що відповідає їх зносу.

Нарахування зносу виробничих основних засобів оформляється певними записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

НАРАХУВАННЯ ЗНОСУ ВИРОБНИЧИХ ФОНДІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію: а) об'єктів виробничого призначення	23 «Виробництво» або 91 «загально-виробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	б) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	
	в) об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	
	г) об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
	д) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	

8. Облік оренди (лізингу) основних засобів

В умовах переходу до ринкової економіки інколи підприємствам вигідно взяти необхідний об'єкт основних засобів у тимчасове користування в іншого суб'єкта, тобто орендувати, ніж придбати його у власність.

Об'єктом орендних відносин можуть виступати тільки основні засоби підприємств. Підприємство, що взяло будь-яке майно в оренду, вважається орендарем, а той, хто надав це майно, — орендодавцем.

Орендна операція — це господарська операція фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів або землі в користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) під відсотокта на визначений строк.

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

Умови, на які слід звернути увагу при укладанні договору оренди, такі: орендодавець має бути суб'єктом підприємницької діяльності; повинен бути оформлений договір оренди та акт приймання-передачі орендованих об'єктів; договір оренди

повинен обов'язково укладатися на платній основі, тобто передбачати орендну плату; об'єктом оренди мають бути матеріальні цінності, які належать до основних засобів, крім тих, вартість яких повністю погашається протягом одною виробничого циклу; основні засоби, які орендуються, повинні бути виробничого призначення.

Залежно від умов, на яких власність передається в користування орендареві орендодавцем, оренда поділяється на оперативну та фінансову. Оперативна оренда — це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендареві права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їхньої повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власникові після закінчення строку орендної угоди. При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом усього строку дії договору оренди.

Фінансова оренда — господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних засобів з подальшою їх передачею в користування орендареві на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів з обов'язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендарю. Розмір орендної плати за користування цілісними майновими комплексами визначається за формулою

$$O_{\text{пл}} = V_{\text{зал}} \cdot V_{\text{орц}},$$

де $O_{\text{пл}}$ — розмір річної орендної плати;

$V_{\text{зал}}$ — залишкова вартість орендованих основних засобів на момент оцінки об'єкта оренди;

$V_{\text{орц}}$ — орендна ставка за використання цілісних майнових комплексів.

Розмір орендної ставки залежить від цільового використання цілісних майнових комплексів. У міжнародній банківській практиці широкого розповсюдження набув лізинг. Лізинг — це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів та полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачеві майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.

Об'єктом лізингу є будь-яке рухоме й нерухоме майно, яке може бути віднесене до основних засобів відповідно до законодавства (в тому числі продукція, вироблена державними підприємствами), не заборонене до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передачу його в лізинг. Суб'єктами лізингу можуть бути: лізингодавець — суб'єкт підприємницької діяльності, в тому числі банківська або небанківська фінансова установа, який передає в користування об'єкти лізингу; лізингоодержувач — суб'єкт підприємницької діяльності, який одержує в користування об'єкти лізингу за договором лізингу; продавець лізингового майна — суб'єкт підприємницької діяльності, що виготовляє майно (машини, устаткування тощо) та/або продає власне майно, яке є об'єктом лізингу.

Лізинг здійснюється за договором лізингу, який регулює правовідносини між суб'єктами лізингу і залежно від особливостей здійснення лізингових операцій, може бути двох видів — фінансовий або оперативний.

Оперативний лізинг — це договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, менший від строку, за який амортизується 90 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної на день укладання договору.

Фінансовий лізинг — це договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менше від строку, за який амортизується 60 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної на день укладання договору. Відображення лізингових операцій у бухгалтерському обліку показано в табл. 5.8.

ВІДОБРАЖЕННЯ ЛІЗИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ В БУХГАЛТЕРЬСЬКОМУ ОБЛІКУ БУДЕ СЛІДУЮЧИМ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Оперативна оренда (лізинг)</i>			
А. У продавця			
1	Нараховано суми амортизації	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»
2	Списано сучу нарахованої амортизації	949 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
3	Відображено належну до одержання орендну плату	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
4	Нараховано ПДВ	713 «Дохід від операційної оренди активів»	641 «Розрахунки за податками»
5	Отримано орендну плату	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
6	Визначено фінансовий результат	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат основної діяльності»
Б. У орендаря			
1	Прийнято в оперативну оренду основні засоби	01 «Орендовані необоротні активи»	
2	Нараховано до сплати орендну плату	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
3	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Перераховано орендну плату	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
5	Повернення об'єкта оренди	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	01 «Орендовані необоротні активи»
<i>Фінансова оренда (лізинг)</i> А У орендодавця			
1	Передано основні засоби у фінансову оренду	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	10 «Основні засоби»
2	Відображено щомісячну суму, частини вартості об'єктів фінансової оренди що підлягає відшкодуванню	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»
3	Відображено належну до одержання суму винагороди	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
4	Отримано орендну плату	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
5	Відображено витрати, пов'язані із здійсненням діяльності з фінансової оренди	713 «Дохід від операційної оренди активів»	23 «Виробництво»

6	Визначено фінансовий результат	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат основної діяльності»
7	Відображено вартість викупу об'єкта оренди	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»
8	Отримано кошти в погашення залишкової вартості об'єкта фінансової оренди	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Б. У орендаря			
1	Отримано у фінансову оренду основний засіб	10 «Основні засоби»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
2	Нараховано амортизацію	23 «Виробництво»	131 «Знос основних і засобів»
3	Відображено суму винагороди орендодавцю	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Нараховано щомісячну суму частини вартості об'єкта фінансової оренди	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5	Погашено заборгованість по орендній платі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	331 «Поточні рахунки в національній валюті»
6	Перехід об'єкта у власність орендаря після фінансово оренди	10 «Основні засоби»	10 «Основні засоби»
7	Нараховано суму зносу (одночасно)	131 «Знос основних засобів»	131 «Знос основних засобів»
8	Викуплено об'єкт оренди після закінчення строку договору	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»



ОБЛІК КАПІТАЛУ В ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВАХ ПІДПРИЄМСТВА

1. Економічна суть і значення капіталу матеріалізованого в необоротні матеріальні активи підприємства

Відповідно до діючого законодавства, єдиним критерієм для поділу активів на оборотні і необоротні є термін експлуатації. Відповідно до П(С)БО 2, оборотні активи — це грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати складання балансу. Активи, що не відповідають цим критеріям, тобто такі, що призначені для використання протягом або більше одного року (або операційного циклу, якщо він триває більше ніж один рік), відносяться до необоротних. До складу необоротних матеріальних активів належать предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік; тимчасові нетитульні споруди; предмети прокату; інвентарна тара; бібліотечні фонди тощо.

Вартісний критерій віднесення активів до основних засобів або до інших необоротних активів визначається підприємством самостійно.

Для визначення терміну використання предметів (і для відповідного віднесення до складу оборотних чи необоротних активів) підприємству слід врахувати таке:

- а) очікуване використання активу;
- б) очікуваний фізичний знос;
- в) моральний знос, що виникає в результаті змін і вдосконалення виробництва;
- г) правові або інші обмеження для використання активу (наприклад, закінчення строку оренди приміщення, в якому експлуатується придбаний актив). При цьому береться до уваги інформація, наведена в паспорті предмету або довідкові дані.

Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік інших необоротних матеріальних активів.

У бухгалтерському обліку необоротні активи відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення.

На підприємстві може бути створена експертна комісія, яка своїм рішенням визначає можливий термін експлуатації конкретного виду необоротних активів.

Необоротні активи такого характеру класифікуються за економічним змістом і тому обліковуються на рахунках: 11 «Інші необоротні матеріальні активи», призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». Рахунок є балансовим, активним, призначеним для обліку господарських засобів. По дебету рахунку 11 відображається надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкту (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта: сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображається вибуття необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта, та сума їхнього уцінення. За рахунком 11 «Інші необоротні матеріальні активи» ведуться такі субрахунки: 111 «Бібліотечні фонди»; 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»; 114 «Природні ресурси»; 115 «Інвентарна тара»; 116 «Предмети прокату»; 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

Рахунок 18 «Інші необоротні активи» призначений для обліку наявності та руху необоротних активів, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів. Рахунок є балансовим, активним, призначеним для обліку господарських засобів.

За дебетом рахунку 18 відображається надходження інших необоротних активів, за кредитом — їхнє вибуття. На цьому рахунку також відображаються активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошові кошти.

До рахунку 18 «Інші необоротні активи» можуть відкриватися субрахунки, на яких облік наявності та руху інших необоротних активів ведеться за видами активів. Процес документального

оформлення оприбуткування інших необоротних активів повністю ідентичний до оприбуткування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Облік бібліотечних фондів

Об'єкти активів, які формують бібліотечний фонд *бібліотечних* обліковуються на рахунку 111 «Бібліотечні фонди». Одиницею обліку бібліотечного фонду є примірник — кожна окрема одиниця книги, що надходить. Додатковою одиницею бібліотечного фонду є річний комплект — сукупність номерів (випусків) періодичних видань за рік, що приймається за одну облікову одиницю фонду, а також зброшурована одиниця (підшивка) — сукупність номерів періодичних видань, зшитих, в оправі або скріплених іншим способом в одне ціле, які приймаються за одну облікову одиницю фонду. Підприємство зобов'язане вести сумарний та індивідуальний облік книг, що надходять до бібліотечного фонду і вибувають, у встановлених одиницях обліку.

Формою сумарного обліку є книга (журнал, аркуші сумарного обліку бібліотечного фонду), що містить відомості про надходження до фонду та вибуття з нього.

Підставою для внесення періодичних видань до Книги сумарного обліку бібліотечного фонду є акт, який складається в міру завершення надходжень періодичних видань поточного року.

Вибуття окремих одиниць бібліотечного фонду відображається в Книзі сумарного обліку, актом про виключення окремої одиниці з бібліотечного фонду.

Індивідуальний облік кожного примірника документа може проводитись шляхом присвоєння одиниці обліку бібліотечного фонду інвентарного номера або шляхом реєстрації без присвоєння йому інвентарного номера.

У бухгалтерському обліку при прийнятті окремих одиниць обліку бібліотечного фонду витрати, пов'язані з придбанням видань (книг, брошур, журналів тощо) для використання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, для управління підприємством, відображаються по Кредиту рахунків грошових коштів в кореспонденції з рахунками обліку адміністративних витрат. При списанні витрат не має значення, існує бібліотечна служба (бібліотека) як структурний підрозділ підприємства чи ні.

Якщо підприємство передплатило періодичні видання, то понесені витрати доцільно попередньо обліковувати на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» з наступним рівномірним списанням у дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати».

Облік малоцінних необоротних матеріальних активів

На рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображається вартість необоротних активів, термін корисного використання яких більше одного року. Погашається така вартість нарахуванням зносу за встановленою нормою, що визначається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного методу використання таких об'єктів. Знос за такими предметами обліковується на рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Порядок нарахування зносу по основних засобах а також по необоротних матеріальних активах передбачений П(С)БО 7 «Основні засоби». Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів підприємство обирає самостійно. Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного інвентарного об'єкту.

Облік тимчасових (не титульних) споруд

Тимчасові (нетитульні) споруди обліковуються на рахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». До них належать дрібні об'єкти допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва і не включені до титулу, а саме: паркани та огорожі (за винятком спеціальних, архітектурно оформлених), необхідні для виробництва робіт; огорожі майданчиків, ділянок тощо; обнески (тобто перенесення з креслень на натуру контурів майбутніх об'єктів) при розбивці будівель і споруд; приоб'єктні конторки і комори виконробів і майстрів; пристосування з техніки безпеки, запобіжні козирки; складські приміщення (комори) і навіси при об'єктах будівництва; душові, неканалізаційні убира-

льні; приміщення для обігріву робітників у холодну пору року; перехідні містки, ходові дошки; настили, драбини, сходи; риштування і підмостки в тому разі, якщо вони не передбачені в кошторисних нормах; тимчасові розводки в межах робочої зони від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, газу і повітря; прохідні та сторожові будки при об'єктах будівництва; тачки, лари, лотки, столи, лавки та інший дрібний інвентар для монтажних і такелажних робіт; укриття при виробництві буропривідних робіт.

Витрати зі спорудження тимчасових нетитульних споруд відображаються по дебету рахунка 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» у кореспонденції з рахунками 20, 23, 80, 93, 66 та ін.

Понесені витрати списуються з кредиту рахунка 153 в дебет рахунка 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди».

Після введення в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд здійснюється нарахування їхнього зносу. Знос нараховується щомісяця в сумі, яка визначається, виходячи з розміру затрат на спорудження вартості споруд і терміну служби таких об'єктів.

Для нарахування суми зносу за основу береться первісна вартість за вирахуванням вартості матеріалів, які можна отримати від розбирання (за ціною можливого використання або реалізації). Але якщо термін служби тимчасових (нетитульних) споруд перевищує тривалість будівництва, тоді *знос* визначається, виходячи з терміну будівництва. В бухгалтерському обліку знос відображається по дебету рахунка 92 «Адміністративні витрати» і кредиту рахунка 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» та включається до складу адміністративних витрат.

Витрати на утримання, ремонт і розбирання тимчасових (нетитульних) споруд відображаються по дебету рахунка 92 і кредиту рахунків 20, 66, 642, 652, 377 тощо.

Списання вартості тимчасових (нетитульних) споруд або пристосувань після закінчення будівництва відображається бухгалтерською проводкою по дебету рахунка 132 і кредиту рахунка 113. При цьому підприємство зобов'язане оприбуткувати матеріали, отримані від розбирання тимчасових (нетитульних) будівель і споруд, за ціною можливого використання або за ціною можливої реалізації. Вартість оприбуткованих матеріалів списується з кредиту рахунка 113 в дебет рахунків 205 «Будівельні матеріали», 209 «Інші матеріали».

Витрати по розбиранню тимчасових (нетитульних) споруд відображаються на рахунку 15, а потім з кредиту цього рахунку списуються в дебет рахунка 132.

При списанні тимчасових нетитульних споруд рахунок 113 не завжди закривається. Це пов'язана з тим, що для нарахування зносу враховувалася не вся первісна вартість, а зменшена на передбачувану вартість матеріалів, які повинні бути отримані від розбирання. Запланована вартість практично збігається з фактичною. Тому в бухгалтерському обліку проводяться такі записи:

— донарахування зносу, по дебету рахунка 92 і кредиту рахунка 132, у разі, коли передбачувана вартість від розбирання матеріалів була завишена;

— сторнування суми надмірно нарахованого зносу, по дебету рахунка 92 і кредиту рахунка 132, у разі коли передбачувана вартість матеріалів від розбирання була занижена.

Введення в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд і приладів оформляють актом форми 8-кб, в якому зазначають дату будівництва і найменування прийнятого в експлуатацію об'єкту, обліковий код, площу або об'єм, фактичну собівартість, очікуване повернення матеріалів і витрати по розбиранню, строк експлуатації, суму щорічного погашення об'єкту і особу, відповідальну за повернення матеріалів.

Аналітичний облік тимчасових (нетитульних) споруд ведеться у відповідних регістрах обраної форми обліку. Вартість тимчасових (нетитульних) споруд погашається шляхом нарахування зносу.

Облік природних ресурсів

Облік природних ресурсів здійснюється на рахунку 114 ресурсів «Природні ресурси». До них відносяться будівельний ліс, родовища нафти та газу, джерела мінеральної сировини, що відносяться до вичерпних активів. Основною їхньою особливістю є те, що при добуванні вони перетворюються на матеріальні запаси. Вартість земельних ділянок та об'єктів природокористування, придбаних підприємством у власність, відображається на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» згідно з оплаченими або прийнятими до оплати рахунків продавців після їх оприбуткування. Природні ресурси відображаються в балансі як необоротні активи і мають відповідні назви, наприклад, «Лісові угіддя», «Запаси нафти та газу», «Поклади мінералів». Після того як ліс спи-

ляний, нафта добута, вони стають продуктами, призначеними для продажу. Протягом експлуатації природного ресурсу його купівельна вартість згідно з принципом відповідності має розподілятися між обліковими періодами, в яких використання цього природного ресурсу сприяло отриманню доходу.

При купівлі чи розробці ресурсів визначають розрахунковий показник потужності (величини) запасів в барелях, тонах, кубічних метрах. Вартість однієї добутої одиниці ресурсу (норма вичерпання на одиницю ресурсу) визначається шляхом ділення загальної суми купівельної вартості чи витрат на виявлення ресурсу (мінус очікувана ліквідаційна вартість, яка визначається досить рідко), на встановлений загальний обсяг ресурсу в натуральному виразі, який планується добути (заплановану кількість одиниць запасів). Обчислену таким способом норму вичерпання ресурсу в кожному обліковому періоді множать на фактичну кількість одиниць ресурсу, добутих у цей період. Процедура обчислення суми вичерпання природного ресурсу подібна до методу нарахування зносу пропорційно випуску виробленої продукції.

Природні ресурси, розроблені, але не реалізовані в поточному році, відображаються як товарно-матеріальні запаси. Витрати на спустошення записуються тільки в тому році, в якому відбулася реалізація ресурсів корисних копалин.

Облік тари

Тара, яка призначена для здійснення технологічних процесів виробництва продукції, залежно від її вартості, строку служби, а також прийнятої на підприємстві облікової політики, може обліковуватись у складі основних засобів (рах. 109) або малоцінних та швидкозношуваних предметів (рах. 112). Тара, яку використовують для упакування та транспортування продукції у виробництві, обліковується на рахунку 204 «Тара й тарні матеріали». Вартість тари, яка використовується для упакування продукції в основному виробництві, списують та включають у виробничу собівартість. Якщо упакування готової продукції відбувається після її здачі на склад, то вартість тари включається до суми комерційних витрат підприємства. Облік тари ведеться за такими видами: тара з деревини; тара з картону та паперу; тара з металу; тара з пластмаси; тара зі скла; тара з тканини та нетканих матеріалів.

До тари багаторазового використання відносяться: дерев'яна тара (ящики, бочки); картонна тара (коробки з гофрованого та плоского склеєного картону); металева та пластмасова тара (бочки, фляги, ящики, бідони); скляна тара (пляшки, банки, бутлі); тара з тканини та нетканих матеріалів (мішки, полотна). Тара багаторазового використання поділяється на спеціальну заставну, що підлягає поверненню підприємствам—виробникам продукції (діжі, пляшки, барабани, бобіни, шпулі тощо), і незаставну, але яка підлягає поверненню на найближчі тарні склади або ж на тароремонтні підприємства (дерев'яна, картонна).

Крім того, на кожному підприємстві є тара, яка постійно використовується для укладання і зберігання матеріалів або готової продукції, а також для їх внутрішньозаводського транспортування (інвентарна тара). Залежно від вартості і строків служби її обліковують у складі основних або оборотних засобів.

Інвентарна (технологічна) тара багаторазово використовується у виробництві (контейнери для транспортування окремих деталей, піддони, баки, чани, закроми тощо). Залежно від вартості та строку служби вона обліковується в складі малоцінних та швидкозношуваних предметів (рах. 115) або основних засобів (рах. 109).

По тарі, що обліковується в складі основних засобів, щомісячно нараховується знос за діючими нормами амортизації до повного перенесення первісної вартості на новий продукт.

Тара-обладнання є багатооборотною тарою, належить підприємствам-постачальникам (відправникам товарів), відображається на їх балансі та підлягає обов'язковому поверненню покупцями (отримувачами) постачальникам (відправникам).

При організації обороту тари-обладнання за принципом обміну «штука на штуку» її бухгалтерські записи не здійснюються. В цьому випадку в супровідних документах робиться відмітка «Контейнери на обмін» без включення їхньої вартості до суми, що належить до оплати.

Тара багаторазового використання застосовується підприємствами для упакування готової продукції на складі, її вартість включається до складу комерційних витрат.

Повернення порожньої тари постачальникові в обліку відображають за варіантами.

Варіант 1. При прийманні зворотної тари за ціною реалізації:

— Д-т рах. 631, К-т рах. 115 — 2000 грн — повернута тара постачальникові;

— Д-т рах. 31, К-т рах. 631 — 2000 грн — відшкодована вартість тари.

Варіант 2. При прийманні зворотної тари за ціною нижчою ціни реалізації:

— Д-т рах. 631, К-т рах. 115 — 2000 грн — повернута тара по-стачальникові;

— Д-т рах. 31, К-т рах. 631 — 1200 грн — відшкодована вартість тари;

— Д-т рах. 977, К-т рах. 631 — 800 грн — відображено збитки від операції з тарою.

Якщо в договорі або інших нормативних документах не встановлено, що багатооборотна тара є зворотною, то повернення її підприємству продавцю (таротримувачу) слід обліковувати як реалізацію майна підприємства:

— Д-т рах. 371, К-т рах. 712 — 6000 грн — реалізовано майно — тару;

— Д-т рах. 949, К-т рах. 115 — 4000 грн — списана собівартість тари;

— Д-т рах. 949, К-т рах. 643 — 1000 грн — нараховано ПДВ. Якщо тара реалізована іншому підприємству, то ця операція відображається як реалізація майна підприємства.

Облік предметів прокату

Облік предметів прокату здійснюється на рахунку 116 «Предмети прокату». Отримання та прокат майна оформлюється бланками форми ПО-П1 та ПО-П2, які є документами суворої звітності.

Форма ПО-П1 (замовлення-зобов'язання, копія замовлення-зобов'язання заповнюється в двох примірниках під копіювальний папір, другий примірник видається замовнику. В формі ПО-П1 зазначаються дані про отримання предметів на прокат, їх стан, кількість та вартість. До форми вносяться дані паспорта (посвідчення) замовника, який своїм підписом підтверджує знання та дотримання правил користування, збереження отриманих предметів та їх повернення у справному стані у визначений строк. На першому примірнику форми представник замовника робить відмітки про виплату за продовження строку прокату та доплату за несвоєчасне повернення предмету прокату.

Форма ПО-П2 (квитанція, копія квитанції) заповнюється аналогічно замовленню-зобов'язанню. Форма ПО-П2 призначена для прийому грошових коштів за прокат, за продовження строку прокату, неповернення предметів прокату.

Якщо користувач предмету прокату його втратив або довів до повної непридатності, то він повинен відшкодувати вартість цього предмету з врахуванням зносу за цінами, що діють на дату розрахунку, якщо інше не передбачене умовами договору прокату (замовлення-зобов'язання), і збитки, завдані наймодавцю (вартість прокату, пеня за прострочення платежу на момент відшкодування збитків).

У разі відмови добровільного розрахунку або ухилення від повернення предмету прокату його вилучення, стягнення збитків за невиконання умов договору побутового прокату (заборгованості з оплати прокату і пеня), а також сплата державного мита за здійснення нотаріального надпису або розгляд справи відповідно до ціни позову, здійснюється за позовом наймодавця через суд.

Облік інших необоротних активів

Облік інших необоротних матеріальних активів (рах. 117) аналогічний обліку інших необоротних активів (рах. 18), з тією лише різницею, що вони відображаються лише на різних рахунках першого класу. Тому доцільно розглянути лише особливості нарахування зносу по них.

Необоротні активи можуть зберігатись і використовуватись в бізнесі протягом багатьох років, проте протягом певного часу вони зношуються або втрачають свою корисність. Будь-який фізичний фіксований актив має обмежену тривалість життя (за винятком землі).

Вартість інших необоротних активів погашається нарахуванням зносу за встановленою нормою, що визначається підприємством самостійно, виходячи з очікуваного методу використання таких об'єктів. Знос по таких предметах відображається на рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Нарахування амортизації на інші необоротні матеріальні активи доцільно здійснювати методом прямолінійного списання (як найбільш простого і звичного для нарахування зносу МШП), або методом зменшення залишку. Відображення інших необоротних матеріальних активів бухгалтерськими проводками наведено в табл. 6.1.

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Придбання необоротного активу за плату</i>			
1	Оприбутковано необоротні активи	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Відображено суми, нараховані за консультації, інформації, посередницькі послуги, та інші витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5	Відображено внесення в експлуатацію необоротного активу	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи»	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»
6	Здійснено оплату за: А) придбані необоротні активи; Б) послуги, пов'язані з їх придбанням	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті» 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

<i>Створення необоротного активу: а) підрядним способом</i>		
7	Відображено витрати на роботи, виконані підрядчиком	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
8	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641 «Розрахунки за податками» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
9	Зараховано переданий об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів	11 «Інші необоротні матеріальні активи», 18 «Інші необоротні матеріальні активи» 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»
<i>б) господарським способом</i>		
10	Відображено фактичні витрати на виготовлення необоротного активу	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» 23 «Виробництво», субрахунок «Допоміжне виробництво» 65 «Розрахунки за страхуванням», по субрахунках
11	Зараховано об'єкт до складу необоротних активів	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» 661 «Розрахунки за заробітною платою» 205 «Будівельні матеріали» 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»

Закінчення табл. 6.1

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Одержання необоротного активу як внеску до статутного капіталу</i>			
12	Відображено внесок учасника до статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
13	Одержано об'єкт необоротних активів від учасника	11 «Інші необоротні матеріальні активи», 18 «Інші необоротні активи»	46 «Неоплачений капітал»
<i>Нарахування амортизації по необоротних активах</i>			
14	Об'єктів виробничого призначення	23 «Виробництво»	132 «Знос інших матеріальних необоротних активів»
15	Об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	132 «Знос інших матеріальних необоротних активів»
16	Об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
17	Об'єктів житлово-комунального призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	132 «Знос інших матеріальних активів»
<i>Реалізація необоротних активів</i>			
18	Відображено дохід від реалізації	511 «Поточні рахунки з національної валюти»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
19	Вписано знос	132 «Знос інших матеріальних необоротних активів»	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи»

20	Списано, залишкову вартість	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи
21	Понесено витрати на реалізацію активу	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
22	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ необоротних активів	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»
<i>Ліквідація необоротних активів</i>			
23	Списано знос ліквідованого активу	132 «Знос інших матеріальних необоротних активів»	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи»
24	Відображено вартість ліквідованих необоротних активів	976 «Списання необоротних активів»	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи»
25	Понесено витрати, пов'язані з ліквідацією	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
26	Відображено доходи від реалізації активу	20 «Виробничі запаси»	976 «Списання необоротних активів»
27	Списано нарахований знос	132 «Знос інших матеріальних необоротних активів»	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи
28	Передано активи	976 «Списання необоротних активів»	11 «Інші матеріальні необоротні активи», 18 «Інші необоротні активи»
29	Відображено суму податкових зобов'язань	976 «Списання 1 необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»



ОБЛІК КАПІТАЛУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ (ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ) ПІДПРИЄМСТВ

1. Економічна суть і значення

В умовах ринкової економіки підприємства та підприємці можуть частину капіталу матеріалізувати в нематеріальні активи за умови, що вони забезпечуватимуть ефективність виробництва товарної продукції на ринок і збереження комерційної таємниці.

Відповідно до діючого законодавства України, методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

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

До монетарних активів відносяться грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Отже, всі інші активи є немонетарними. До них належать запаси устаткування, меблі тощо, але вони не є матеріальними активами, оскільки мають фізичну субстанцію. Особливістю нематеріальних активів, відповідно до їх визначення, є відсутність фізичної субстанції. Типовими прикладами таких активів є ліцензії, товарні знаки, патенти, комп'ютерне програмне забезпечення, авторські права тощо.

У майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод. Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Цим нематеріальний актив відрізняється від гудвілу, який утворюється в результаті об'єднання підприємств.

Майбутня економічна вигода — потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

Група нематеріальних активів — це сукупність нематеріальних активів однотипних за призначенням та умовами використання.

У відповідності до п. 5 П(С)БО 8, нематеріальні активи поділяються на декілька груп.

Право користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин, на використання водних, біологічних та інших ресурсів, що будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону тощо.

Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище. — право на користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією про стан та можливість господарського використання елементів природного середовища.

Право користуватися земельною ділянкою — право покупця на подальше господарське або інше користування земельною ділянкою. До цього права відноситься також право оренди земельної ділянки.

Товарні знаки і торгові марки — це зареєстровані символи, знаки, слова, речення, які дають власникові право виділяти або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послуги.

Фірмова назва. Найменування юридичної особи. Права і обов'язки підприємств, пов'язані з використанням фірмового найменування, визначаються чинним законодавством.

Право на корисні моделі. Об'єктом корисної моделі може бути конструктивне виконання пристрою.

Право на промислові зразки — виключні привілеї на використання художньо-конструкторських рішень (дизайн), що визначають зовнішній вигляд конструкції.

Право на сорт рослин — затверджує авторство на сорт та виключне право на його використання. Список родів та видів рослин, на сорти яких видаються патенти, визначає Кабінет Міністрів України.

Право на ноу-хау — право на нові технології, технічні та інші рішення, що приносять прибуток у процесі виробничо-господарської діяльності.

Право на програми ЕОМ — право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання результату.

Право на бази даних — право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків тощо), які систематизовані для пошуку та обробки з допомогою ЕОМ.

Право на використання економічних та інших привілеїв — права на користування податками, господарськими та іншими привілеями. Визначаються на підставі документів, що засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою адміністрацією.

Гудвіл відповідно до П(С)ПО 19 — це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Тобто вартість будь-якого підприємства, взятого в цілому як єдиний майновий господарський комплекс, відрізняється від сукупної вартості його активів та зобов'язань. Іншими словами, між вартістю та чистою вартістю його майна завжди існує його різниця. Ця різниця і є гудвілом, вона може бути або позитивною або негативною. Позитивний гудвіл означає, що вартість підприємства перевищує сукупну вартість його активів та зобов'язань через наявність стабільних покупців, визнану ділову репутацію, діяльність у сфері маркетингу та збуту, технічні ноу-хау, ділові зв'язки досвід управління, рівень кваліфікації персоналу тощо. Таким чином, позитивний гудвіл — це надбавка до ціни, яку сплачує покупець в очікуванні майбутніх економічних вигод. На противагу, негативний гудвіл — це свого роду знижка ціни, яка засвідчує відсутність цих факторів.

2. Бухгалтерський облік нематеріальних активів

Бухгалтерський фінансовий облік необоротних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за окремими об'єктами у розрізі таких економічних груп:

121 «Права користування природними ресурсами» (надрами, водними, ландшафтними та іншими ресурсами природного середовища, геологічною, метеорологічною та іншою інформацією про природне середовище та ін.);

122 «Права користування майном» (земельною ділянкою, будівлею, правом на оренду майна);

123 «Права на знаки для товарів і послуг» (торгові марки, товарні знаки, зареєстровані фірмові назви та ін.);

124 «Права на об'єкти промислової власності» (винаходи, моделі, зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, методи захисту від недобросовісної конкуренції);

125 «Авторські та суміжні з ними права» (авторські права на літературні, музичні, художні, скульптурні та інші твори, програми для ЕОМ, бази даних);

126 «Гудвіл» (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів чи зобов'язань на дату придбання);

127 «Інші нематеріальні активи» (право на певний вид діяльності — ліцензії, патенти, дозволи, використання економічних привілеїв).

Придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображається в балансі лише за умови його використання, а вартість може бути достовірно визначена.

Якщо нематеріальний актив отримано завдяки власній розробці (на основі застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно удосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання), то в балансі він відображається за умов, що: підприємство має намір, технічні можливості і ресурси для доведення нематеріальних активів до стану, придатного для використання чи реалізації; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріальних активів; визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів.

У випадку невідповідності нематеріальних активів зазначеним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням вважаються витратами звітного періоду.

Не можуть відноситися до нематеріальних активів такі витрати: на дослідження (заплановані дослідження, які проводяться вперше з метою отримання і розуміння нових наукових і технічних знань); на підготовку і перепідготовку кадрів; на рекламу та просування продукції на ринку; на створення, реорганізацію та переміщення підприємства чи його частини; на підвищення ділової репутації (гудвіл, вартість видань).

Обмін нематеріальних активів подібний об'єкт здійснюється за залишковою вартістю переданого активу. Якщо справедлива вартість переданого об'єкта перевищує залишкову, то первинною вважається справедлива вартість отриманого об'єкта на подібний

об'єкт із включенням різниці до фінансових результатів звітного періоду.

При обміні нематеріальних активів неподібні об'єкти первинна вартість яких дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Безоплатно отримані на оцінюються за справедливою вартістю на дату отримання. Внесені до статутного капіталу нематеріальних активів оцінюються за погодженою сторонами справедливою вартістю.

Первинною вартістю нематеріальних активів, створених на підприємстві, є фактична собівартість (прямі витрати, оплата реєстрації юридичного права, амортизація платежів тощо). Первинна вартість нематеріальних активів може збільшуватися внаслідок їх поліпшення.

Нематеріальні активи можуть бути дооцінені або уцінені. Переоцінювання здійснюється за такою самою методикою, як і основних засобів. Сума дооцінки відноситься на додатковий капітал, а уцінки — на витрати звітного періоду. Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальні активи відносяться на витрати з одночасним збільшенням суми зносу.

Нематеріальний актив списується з балансу при вибутті внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання економічних вигод. Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття і залишковою вартістю.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх використання, який підприємство визначає самостійно, але не більше 20-ти років.

При визначенні строку корисного використання враховується строк використання аналогічних активів; моральний знос; правові та інші обмеження строків.

Метод амортизації нематеріальних активів обирається самостійно, що зумовлено умовами отримання економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то використовують прямолінійний метод.

Термін корисного використання нематеріальних активів та метод його амортизації переглядаються щороку, якщо очікуються в наступному періоді зміни строку або умов отримання економічних вигод.

У балансі нематеріальні активи обліковуються за первинною вартістю, яка складається з ціни (вартості) придбання, мита, не-

прямих податків, які не відшкодовуються, та інших витрат, пов'язаних із придбанням та доведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням. Придбані нематеріальні активи оприбутковуються записом:

— Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (на купівельну вартість без ПДВ);

— Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

— Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

— На суму податку на додану вартість:

— Дт 641 «Розрахунки за податками»;

— Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

На фактичну собівартість нематеріальних активів придбання складається проводка:

— Дт 12 «Нематеріальні активи (відповідні субрахунки);

— Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Витрати на створення (виготовлення) об'єктів відображаються записом:

— Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

— Кт 20, 22, 23, 63, 65, 66, 68 (залежно від характеру витрат).

Оформлення права власності на створений нематеріальних активів відображається в обліку таким записом:

— Дт 12 «Нематеріальні активи (відповідні субрахунки);

— Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Внесення нематеріальних активів в статутний капітал, що передбачено установчими документами, супроводжується проводкою:

— Дт 46 «Неоплачений капітал»;

— Кт 40 «Статутний капітал».

Фактично внесений нематеріальний актив записується так:

— Дт 12 «Нематеріальні активи»;

— Кт 46 «Неоплачений капітал».

Отримання нематеріальних активів у порядку безоплатної передачі іншими особами на основі документів, які засвідчують таку передачу, зараховується в обліку:

— Дт 12 «Нематеріальні активи (відповідні субрахунки);

— Кт 424 «Безоплатно отримані необоротні активи».

Відображення руху нематеріальних активів відбувається на основі первинних документів у такій кореспонденції, як показано в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
<i>Надходження</i>			
1	Придбання (створення) нематеріальних активів (НА), поліпшення їх характеристик	12	154
2	Оприбутковано НА в порядку погашення заборгованості й інвестицій	12	14, 16
3	Отримано НА, за який раніше сплачено авансом	13	371
4	Отримано НА через підзвітних осіб	12	372
5	Отримано НА в порядку поштових внесків	12	41
6	Дооцінка нематеріальних активів	12	423
7	Отримано безоплатно НА	12	424
8	Внесено НА в статутний капітал	12	46
9	Отримано НА, повернутий орендарем фінансової оренди	12	531
10	Офимано НА від виробничих одиниць на самостійному балансі	12	683
11	Оприбутковано НА, виявлені при інвентаризації і не взяті раніше на облік	12	719
12	Оприбутковано перевищення до оцінок над сумою уцінок, зроблених раніше	12	746
<i>Вибуття</i>			
1	Знос при вибутті об'єктів	133	12
2	Передано НА у фінансову оренду	161	12
3	Уцінка нематеріальних активів	423	12
4	Залишкова вартість реалізованих необоротних активів	972	12
5	Уцінка необоротних активів (при використанні рахунків класу 9)	975	12
6	Списано залишкову вартість об'єктів при ліквідації, безоплатній передачі, псуванні, не-стачах	976	12
7	Списано НА внаслідок стихійних лих	991	12
8	Списано НА наслідком техногенних катастроф і аварій	992	12

3. Облік інших операцій з необоротними активами

Довгострокова дебіторська заборгованість виникає в процесі нормального операційного циклу і буде погашена в термін, що перевищує 12 місяців з дати балансу, обліковується на рахунок 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» із виділенням у ньому таких субрахунків:

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

— 162 «Довгострокові векселі одержані»;

— 163 «Інша дебіторська заборгованість».

На субрахунку 161 відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, а також необоротні активи. Під терміном «чисті інвестиції» розуміють інвестиції грошей, майна, інтелектуальних цінностей в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. До грошових інвестицій відносяться грошові внески, пільгові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери. До майнових інвестицій належать матеріальні цінності (крім необоротних активів). Інтелектуальні інвестиції — це права, що впливають з авторського права, ноу-хау, досвіду та інших інтелектуальних цінностей.

Господарські операції на субрахунку 161 в орендодавця відображаються в (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАБОРГОВАНІСТІ ЗА МАЙНО, ЩО ПЕРЕДАНО У ФІНАНСОВУ ОРЕНДУ (161) БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВІДКАМИ

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
<i>Виникнення довгострокової заборгованості</i>			
1	Передано орендарю об'єкти за договором фінансової оренди: а) основних засобів; б) інших необоротних матеріальних активів; в) нематеріальних активів	161	101—109, 111—117, 12
2	Надано відстрочку за нарахованими відсотками за фінансову оренду	161	373
3	Відшкодування орендодавцю за нанесену шкоду, пов'язану з фінансовою орендою майна	161	375
4	Нараховано штрафи, пені, неустойки орендарю за порушення умов договору фінансової оренди	161	715

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
<i>Погашення довгострокової заборгованості</i>			
5	Повернення орендодавцю об'єктів, що були передані у фінансову оренду: а) основних засобів; б) інших необоротних матеріальних активів; в) нематеріальних активів	101—109 111— 11712	161
6	Отримані корпоративні права, цінні папери в погашення заборгованості з фінансової оренди	141—143	161
7	Отримані гроші в погашення дебіторської довгострокової заборгованості	31	161
8	Отримано грошові документи в погашення дебіторської заборгованості	33	161
9	Отримано поточні фінансові інвестиції в погашення дебіторської заборгованості	35	161
10	Нарахована плата за оренду в погашення заборгованості	377	161
11	Списано на збитки заборгованість орендаря у зв'язку зі стихійними лихами, техногенними катастрофами, форс-мажорними обставинами	99	161

На субрахунку 162 ведеться облік векселів, отриманих у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості (термін заборгованості — понад 12 місяців з дати балансу).

Господарські операції на субрахунку 162 відображаються записами, показаними в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

**ВДОБРАЖЕННЯ ДОВГОСТРОКОВИХ
ВЕКСЕЛІВ ОДЕРЖАНИХ (162) БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВІДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Дебет	Кредит
<i>Виникнення довгострокової заборгованості</i>			
1	Отримано попередньо оплачений сторонньою організацією вексель	162, 162	375
2	Відвантажено продукцію, товари, роботи і послуги та отримано довгостроковий вексель	162	701—703
3	Реалізовано інші оборотні активи й отримано довгостроковий вексель	162	712
4	Реалізовано й отримано вексель за: а) фінансові інвестиції; б) необоротні активи; в) майнові комплекси	161	741, 742 743
<i>Погашення довгострокової заборгованості</i>			
5	Отримано в погашення заборгованості за векселем: а) основних засобів; б) інших необоротних матеріальних активів; в) нематеріальних активів; г) довгострокових фінансових інвестицій	10, 11, 12, 14	162

На субрахунку 163 ведеться облік іншої дебіторської заборгованості (розрахунки з персоналом за виданими довгостроковими позиками, наданим йому майном, інші види розрахунків). Господарські операції на субрахунку 163 відображаються записами, як показано в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

**ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ ПО РАХУНКУ
163 «ІНША ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ»**

№	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Дебет	Кредит
1	Переведення поточної заборгованості у довгострокову при зміні умов договору: а) при авансовій оплаті; б) при нанесенні шкоди; в) з інших операцій; г) при відвантаженні готової продукції; д) при відвантаженні товарів; е) при виконанні робіт чи послуг; є) при поверненні продукції (червоним стorno); ж) при реалізації інших оборотних активів	163	371, 375, 377, 701, 702, 703, 712
2	Реалізація активів: а) основних засобів; б) необоротних активів; в) майнових комплексів; г) фінансових інвестицій	163	742, 743, 744, 741
<i>Погашення довгострокової заборгованості</i>			
3	Повернення об'єктів а) основних засобів, б) інших необоротних матеріальних активів, в) нематеріальних активів, г) довгострокових фінансових інвестицій	101— 109, 111—117 12, 141—142	163
4	Списання на збитки від надзвичайних подій	99	163

Облік інших необоротних активів

Якщо облік необоротних активів регламентований відповідними стандартами (7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи»), то інші необоротні активи передбачають відображення таких активів, які не можуть бути віднесені на рахунки 10, 11, 12, а також на рахунки 14, 15, 16, 17 і 19 (розділ I активу балансу).

Логічним є припущення, що на рахунку 18 «Інші необоротні активи» обліковуються грошові кошти та їх еквіваленти, які неможливо з певних причин використати протягом року (дванадцяти місяців з дати балансу). Зокрема, на цьому рахунку обліковуються гроші на рахунках в банках, які заблоковані за рішенням відповідних органів та їх використання не передбачається у найближчі 12 місяців з дати балансу, а також грошові документи на поточні фінансові інвестиції.

Переведення грошових коштів та їх еквівалентів з оборотних коштів у необоротні (заблоковані на законних підставах) відображається записами:

- Дт 18 «Інші необоротні активи»;
- Кт 31 «Рахунки в банках» (субрахунки 311, 312, 313, 314);
- Кт 33 «Інші кошти» (субрахунки 331, 332);
- Кт 35 «Поточні фінансові інвестиції» (субрахунки 351, 352).

Прикладом блокування грошових коштів та їх еквівалентів може бути рішення Генеральної прокуратури щодо сум на рахунках тих підприємств, керівники яких притягуються до кримінальної відповідальності за злочини в економічній сфері та судами різних інстанцій, які заморожують рух грошей на поточних рахунках.

При розблокуванні рахунків у банках можуть складатися такі проводки:

- Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- Дт 31 «Рахунки в банках» (субрахунки 311, 312, 313, 314);
- Дт 35 «Поточні фінансові інвестиції» (субрахунки 351, 352);
- Дт 976 «Списання необоротних активів» (унаслідок звичайної діяльності);
- Дт 99 «Надзвичайні витрати» (списання внаслідок форс-мажорних обставин, стихійних лих тощо);
- Кт 18 «Інші необоротні активи».

Синтетичний облік інших необоротних активів ведеться в журналі 4 (кредит рахунка 18), аналітичний облік доцільно вести в спеціальній відомості. В ній указується назва оборотних активів, які переводяться в необоротні, причина з якої відбувається такий перевід, назва та рішення (номер, дата) повноважного органу, строк арешту коштів та сума, на яку заблоковано рахунок у банку, рішення про розблокування та сума.

Аналітичний облік ведеться за кожним випадком та видами активів, які переводяться в необоротні. Сальдо на рахунок може бути тільки позитивним (дебетовим) або відсутнім. У балансі показується наявність таких активів.

Облік негативного гудвілу

Гудвіл (у перекладі «добра воля») — це добровільна оплата покупцем придбаного підприємства понад його справедливую вартість. Гудвіл має два значення:

— умовна вартість репутації (іміджу), ділових зв'язків підприємства, «ціна» накопичених нематеріальних активів (престиж

торгової марки, досвід, нові технології, ділові зв'язки, клієнтура, панівна позиція на ринку, вигідне розміщення тощо);

— різниця в сумі між справедливою ціною підприємства та реальною вартістю його основного капіталу внаслідок отримання ним вищого прибутку порівняно із середньоринковим показником, використання ефективної системи управління, застосування нових технологій та ін.

Отже, гудвіл є величиною позитивною. Він означає, що покупець платить за підприємство більшу суму, ніж це було визначено під час оцінки за справедливою вартістю. В цьому випадку гудвіл оприбутковується записом:

— Дт 126 «Гудвіл»;

— Кт 685 «Розрахунки за іншими операціями», або 377 «Розрахунки з різними дебіторами».

При списанні гудвілу:

— Дт 133 «Знос нематеріальних активів»;

— Кт 126 «Гудвіл».

На суму нарахованого зносу гудвілу дебетуються рахунки залежно від того, з чим пов'язаний гудвіл:

— Дт 23 «Виробництво» (з технологією виробництва);

— Дт 91 «Загальновиробничі витрати» (з найновішою технікою);

— Дт 92 «Адміністративні витрати» (з ефективною системою управління);

— Дт 93 «Витрати на збут» (з часткою ринку, клієнтурою);

— Кт 133 «Знос нематеріальних активів».

Розрахунок зносу гудвілу здійснюється щомісячно, виходячи із строку корисного використання, але не більше ніж 20 років.

Гудвіл може бути не лише позитивним, а й негативним, якщо за придбане підприємство покупець сплачує ціну меншу, ніж його справедлива вартість. Такі випадки можливі, якщо виставлене на продаж підприємство є банкрутом, або ж має негативний імідж (погану репутацію у ділових колах), неефективну систему управління, зменшення ринкової частки тощо.

Стандартом бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» п. 13 передбачено, що при прогнозуванні діяльності придбаного підприємства з негативним гудвілом визнається доходом і відображається бухгалтерською проводкою:

— Дт 19 «Негативний гудвіл»;

— Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Негативний гудвіл показується в балансі в статті «Інші необоротні активи» від'ємною величиною (в дужках).

Негативний гудвіл може виникати внаслідок консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств. У консолідований баланс вписується рядок 075 «Гудвіл при консолідації». Консолідована звітність складається шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників материнського підприємства, що регламентовано п. 10 бухгалтерського стандарту 20 «Консолідована звітність».

При придбанні материнським підприємством контрольного пакета акцій іншого (дочірнього) підприємства складається консолідований баланс.

Сума гудвілу розраховується за даними обліку.

Аналітичний облік доцільно вести в спеціальній відомості, розробленій бухгалтером. У ній наводиться сума негативного гудвілу із зазначенням документа, дати придбання гудвілу, строку корисного використання, розрахунку суми доходів та залишку гудвілу на кінець періоду.



ОБЛІК КАПІТАЛУ В ЗАПАСАХ ПІДПРИЄМСТВА

1. Економічна суть і значення запасів

В умовах виробничо-фінансової або комерційної діяльності запаси відіграють важливе значення. Вони є важливою складовою частиною виробничого капіталу. Запаси, як правило, є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності; при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Найбільш поширеними видами запасів є сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, запаси товарів для перепродажу, компоненти готової продукції, наливні чи насипні речовини (нафта, борошно) тощо. Елементи, які включаються до складу запасів, залежать від особливостей підприємства. Машини та обладнання, що є основними засобами для одних підприємств, для підприємства, що їх виготовляє, є готовою продукцією, а для підприємства, що здійснює їх перепродаж-товаром. Запаси поділяються на виробничі і товарні. Виробничі запаси промислового підприємства дещо відрізняються від товарних запасів торговельного підприємства.

Виробничі запаси — придбані або самостійно виготовлені виробу, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. У процесі виробництва виробничі запаси використовуються неоднаково. Деякі з них повністю споживаються в технологічному процесі (сировина і матеріали), інші змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали, фарби), треті входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини), четверті лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу (МШП).

Товарні запаси, придбані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін до їх фізичної форми, вже при закупці в постачальника вони є готовою продукцією. До складу запасів включаються всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату, незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території, що належить підприємству, можуть знаходитись предмети, що є власністю інших фізичних та юридичних осіб. Такі предмети не є запасами підприємства.

2. Визнання запасів та їх оцінювання

Запаси визнаються активом за такими умовами:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство. Отже, не всі матеріальні цінності визнаються активами і, таким чином, не можуть обліковуватися в складі запасів і не будуть відображатись у складі активів при складанні фінансової звітності. Наприклад, товарно-матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, не відображаються в складі активів. Вартість таких матеріальних цінностей слід обліковувати як витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Значну увагу в П(С)БО 9 приділено питанням оцінювання запасів. Згідно з Положенням, оцінювання запасів (матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, готової продукції, товарів тощо) за їх окремими видами слід розглядати на наступних етапах їх руху: при надходженні запасів; при вибутті запасів; на дату складання звітності.

Порядок оцінювання запасів залежить від багатьох факторів, основним з яких є обрана підприємством система обліку запасів. Для відображення запасів та одержання інформації про їх наявність та рух підприємства можуть застосовувати систему постійного чи періодичного обліку, обумовивши своє рішення в наказі про облікову політику.

Сутність кожної із систем обліку відображається в назві: при системі безперервного обліку надходження та витрачання товарно-матеріальних запасів обліковуються постійно, день у день, при системі періодичного обліку — під час складання звіту (один раз на рік, квартал, місяць). При застосуванні періодичної системи оцінка вартості залишків запасів та собівартості проданої продукції проводиться в кінці облікового періоду. При застосуванні постійної системи така оцінка ведеться протягом усього облікового періоду. Постійна система обліку запасів потребує більших витрат праці, хоча при використанні комп'ютерних технологій можна значно зменшити такі витрати. При застосуванні періодичної системи наприкінці звітного періоду обов'язково проводиться інвентаризація запасів, а при застосуванні постійної така інвентаризація не носить обов'язкового характеру.

Оцінювання запасів при їх надходженні. Отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення. П(С)БО 9 «Запаси» визначає, які саме витрати формують первісну вартість запасів.

Оцінювання вибуття запасів. В умовах ринкової економіки ціни на матеріальні ресурси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Підприємство одержує цінності впродовж звітного періоду багато разів за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду. Відповідно до П(С)ОБ 9 «Запаси», при вибутті їх оцінювання здійснюється за методами, які визначені в обліковій політиці підприємства. Ними можуть бути: ідентифікаційної собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження засів (ФІФО); собівартості останніх за часом садження запасів (ЛІФО); нормативних затрат; ціни продажу тощо. Суть цих методів зводиться до такого.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів може застосовуватися у випадку виконання спецзамовлень і проектів, а також при невеликій номенклатурі товарів (на торгових підприємствах). Він передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею товарів. Цей метод доцільно застосовувати до запасів, які мають значну вартість.

Метод ідентифікованої собівартості застосовують за наявності таких обставин: відпуску належать запаси, які не підлягають за-

міні іншими запасами, що є на підприємстві; запаси відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів.

При застосуванні цього методу рух вартості запасів збігається з їх фактичним рухом. Впровадження та застосування методу ґрунтується на використанні комп'ютеризованих технологій обліку запасів, пристроїв зчитування штрихових кодів (при маркуванні товарів), коли кожна одиниця має специфічні, властиві тільки їй характеристики, тобто запаси не є однорідними за своїми споживчими якостями. Проте можливість застосування цього методу на практиці обмежена з причини різноманітності номенклатури і великої кількості однакових запасів. При використанні методу ідентифікованої собівартості вартість відпущених запасів і залишків запасів обліковуються за їх фактичною вартістю. Але в результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використає підприємство, прибуток буде змінюватися відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Метод середньозваженої собівартості. Відповідно до формули середньозваженої собівартості собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості отриманих у звітньому місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і отриманих у звітньому місяці запасів.

Запаси з однаковими вхідними параметрами обліковуються в одній інвентарній картці незалежно від ціни придбання. Облік за партіями не ведеться.

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасу протягом періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

При розрахунку ціни вибуття під час періодичного оцінювання беруться до уваги всі дані щодо надходження запасів за звітний період, а під час постійного — лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів.

Цей метод можна застосовувати для списання взаємозамінних запасів, коли для списання запасів не потрібно проводити їх ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Проблема цього методу полягає, головним чином, у складності відстежування за середньою ціною в умовах, коли виробничі запаси витрачаються щоденно, а також надходять досить часто.

Метод середньозваженої собівартості при постійному обліку запасів. При даному методі, розрахунок середньої ціни проводиться одразу в момент надходження нової партії запасів. Вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з тією, що вже наявна. В результаті цього на кожен момент часу маємо нібито одну партію за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх загальної кількості.

Списання вартості витраченого запасу, якщо це витрачання відбудеться після чергового надходження, буде проводитися за новою обліковою ціною. Подібний алгоритм розрахунку використовується і для всіх інших закупок і витрат запасів протягом звітного періоду.

Перевага цього методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущеного запасу та запасів в залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивне уявлення про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок досить великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів та собівартості готової продукції не повністю об'єктивна.

Метод середньозваженої собівартості при періодичному обліку запасів. При використанні цього методу робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів, а саме: всі запаси надійшли та відпущені в один і той самий час у — кінці звітного періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітного періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка й буде ціною вибуття запасів у цьому звітному періоді. Цей метод оцінювання найпростіший і найменш трудомісткий. Перевагою його є можливість при належному використанні дати об'єктивну картину про стан та рух запасів. Недоліком є те, що простота методу містить у собі загрозу легко маніпулювати цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів.

Якщо в період з дати останнього вибуття відбулося зростання цін порівняно із середнім рівнем, то оцінка запасів за цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному і навпаки.

Метод ФІФО: першими відпускаються запаси, що надійшли раніше. Метод ФІФО засновується на хронології надходження, тобто ґрунтується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими,

що запобігає їх псуванню, а також на припущенні, що грошова одиниця стабільна. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень товарів.

Цей метод найчастіше застосовується для таких запасів, як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватись насамперед, щоб уникнути збитків від псування. Перевага методу ФІФО полягає в тому, що він простий, систематичний і об'єктивний, що відповідає вимогам ОААР, а також перешкоджає маніпулюванню даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто запобігає можливості маніпулювання прибутком, забезпечує відображення в балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО виправдовує себе в умовах низької інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації. Саме відображення нереальних доходів, що призводять до невиправданого завищення прибутку, є недоліком методу.

Метод ФІФО при періодичному обліку запасів. ФІФО є методом обліку запасів, що найбільш поширений у США і ряді західних країн. Він надає значення вартості запасів, яка наближена до їх поточної вартості, і однаково може бути застосований як при безперервному, так і при періодичному методах обліку.

Метод ФІФО при постійному обліку запасів. При безперервному обліку вартість витрачених запасів розраховується з їх загальної вартості безпосередньо під час витрачання чергової партії. Собівартість проданих запасів визначається підсумуванням вартостей використаних при їх збуті запасів. При застосуванні цього методу рух вартості запасів хоча в точності і не збігається з їх рухом у натуральному виразі, але наближається до нього, причому чим частіше здійснюється придбання і витрачання запасів, тим ближче це наближення.

При періодичному обліку, як уже зазначалося, реальне чергування надходжень та витрат замінюється послідовними діями: спочатку враховуються всі надходження, а потім — усі витрачання. При періодичному оцінюванні запасів за методом ФІФО бухгалтер виводить підсумки оприбуткування запасів за весь звітний період, після чого відображає вибуття необхідної кількості запасів у хронологічному порядку, від першого постачання до того постачання, в якому виникло повне вибуття запасів у даному звітному періоді. Вартість запасів на кінець звітного періоду ви-

значається за допомогою інвентаризації. Сальдо запасів на кінець періоду як добуток кількості запасу в натуральному виразі і ціни (при придбанні запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла. Використання оперативного і підсумкового методів ФІФО дає однакове сальдо запасів і собівартість реалізованої продукції на кінець періоду.

Метод ЛІФО: першими відпускаються запаси, що надійшли останніми. При методі ЛІФО оперують вартістю останньої за закупкою одиниці запасу. Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на умові, що запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження, тобто запаси використовуються і відповідно обліковуються в послідовності, яка є протилежною їх надходженню на підприємство. Рух вартості запасів при застосуванні методу ЛІФО протилежний до руху вартості запасів при застосуванні методу ФІФО.

При застосуванні методу ЛІФО запаси (за видами), як і при застосуванні ФІФО, поділяються на рівні, або групи, залежно від вартості одиниці запасу. Партія, що надійшла, відображається в обліку як самостійна партія, і залежить від тих, що вже відображені в обліку.

Перевага цього методу полягає в тому, що вища собівартість проданої продукції більше відповідає вартості поповнення запасів, необхідних для продовження функціонування підприємства. Даний метод ігнорує фізичне старіння запасів і забезпечує правильні результати при обліку запасів, які швидко псуються (наприклад, фруктів). Для запасів тривалого зберігання можна використовувати інші способи оцінювання.

У періоди інфляції, що характеризується зростанням цін, метод ЛІФО показує найбільшу собівартість проданих товарів, оскільки відображає останні ціни, що постійно зростають. Він призводить до того, що вартість одиниці кінцевих запасів у собівартості проданої продукції занижена порівняно з купівельною ціною. Кінцеві залишки обліковуються за цінами запасів, які надійшли раніше. Виходячи з цього, прибуток виявляється заниженим. Хоча в умовах високої інфляції метод виправдовує себе тим, що вартість запасів, що списуються, буде максимально наближеною до поточних ринкових цін. Недолік методу ЛІФО полягає в тому, що запаси в балансі відображаються за більш давніми цінами.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси», якщо для оцінювання запасів використовується метод ЛІФО, то в примітках до фінансової звіт-

ності наводиться різниця між вартістю запасів, яка відображена на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартості, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації. При цьому розрахунки повинні проводитися за кожним найменуванням запасів. Метод ЛІФО, як і метод ФІФО, може застосовуватись і при безперервному, і при періодичному обліку.

Метод ЛІФО при постійному обліку запасів. При веденні безперервного обліку метод ЛІФО використовується для визначення собівартості вибуття запасів та їх залишків і здійснюється на поточній основі.

При витрачанні запасів спочатку відбираються всі запаси, що надійшли пізніше від інших, а потім частково відбираються запаси, що надійшли раніше.

Метод ЛІФО при періодичному обліку запасів. Періодичний облік за методом ЛІФО передбачає розрахунок вартостей запасів, придатних (готових) для використання протягом звітного періоду за допомогою підсумовування балансової вартості запасів на початок періоду і вартості закуплених (виготовлених) протягом періоду запасів.

При періодичному оцінюванні запасів за методом ЛІФО бухгалтер виводить підсумки оприбуткування запасів за весь звітний період, після чого оцінює необхідну кількість запасів у порядку, зворотному до хронологічного, від останнього надходження до того надходження, в якому повністю вибули запаси в даному звітному періоді.

На відміну від методу ФІФО, безперервний облік і періодичний облік за методом ЛІФО не дають однакового значення вартості запасів на кінець періоду. В умовах збільшення вартості запасів (наприклад, в умовах інфляційної економіки) періодичний облік з використанням методу ЛІФО призведе до меншого рівня прибутку, ніж безперервний, оскільки до собівартості реалізованої продукції увійдуть останні з придбаних, найбільш дорогі одиниці.

Різниця, що виникає в результаті відмінності між оцінками ФІФО і ЛІФО, називається резервом ЛІФО. В міжнародній практиці її додають до балансової вартості, а також до нерозподіленого прибутку — для збереження рівності обох частин балансу. Таким чином одержують поточну вартість запасів.

Нормативні затрати. Оцінка запасів за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням но-

рмальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Цей метод на практиці застосовується досить рідко.

Метод оцінювання за цінами продажу. Оцінювання вибуття запасів за цінами продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки товарів. Оцінювання за цінами реалізації застосовують підприємства роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торгової націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, одержаних у звітному місяці, на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів.

Використовуючи різні формули оцінювання запасів, можна одержати різні значення прибутку. Дані оцінки при одній системі часто можуть відрізнятись від оцінки, отриманої при застосуванні іншої системи. Ця відмінність виникає через різницю в часі проведення оцінювання вартості залишків запасів.

Вибір методу оцінки використаних запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінювання запасів сприятиме збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дасть можливість отримати більші прибутки та поліпшити фінансовий стан підприємства. Підприємство повинне використовувати обраний метод постійно.

Оцінювання запасів на дату балансу. В стабільному економічному середовищі, що характеризується незначним рівнем інфляційних і циклічних коливань цін, запаси доцільно обліковувати за вартістю їх придбання. Однак при збільшенні річного рівня інфляції, що виражається у відчутних коливаннях цін, відображення запасів за вартістю придбання вже не дає об'єктивної картини їх реальної вартості і господарської корисності як джерела потенційного доходу.

Ринкова вартість товарно-матеріальних запасів може зменшуватися під впливом НТП і фактора морального старіння, що передбачає різницю між вартістю придбання запасів та їх вартістю на даний момент. З метою збереження об'єктивності оцінювання запасів в умовах цінової нестабільності згідно П(С)БО 9 вони відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Уцінка запасів здійснюється на індивідуальній основі у випадку, коли чиста вартість їх реалізації стає меншою за собівартість або балансову вартість тоді, коли запаси подешевшали, застаріли, зіпсувались або втратили свою первісну цінність. Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається як витрати того періоду, коли було здійснено їхнє переоцінювання (стаття «Інші операційні затрати» Звіту про фінансові результати).

Часткове списання запасів до чистої вартості реалізації відповідає принципу обачності, згідно з яким вартість активу не повинна перевищувати суми, яка очікується від їх продажу або використання.

Дооцінювання запасів як окрема бухгалтерська процедура в П(С)БО 9 «Запаси» не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності в оцінюванні для уникнення завищення вартості активів. Такий підхід також має назву консерватизму. Крім принципу консерватизму, цей підхід спирається також на принцип співвіднесення доходів і витрат.

Якщо чиста вартість реалізації запасів у наступному періоді зросте, то необхідно сторнувати суму часткового списання балансової вартості запасів, але таким чином, щоб нова балансова вартість запасів була оцінена за меншим із двох показників: собівартість або «переоцінена» чиста вартість реалізації. Балансова вартість запасів не може бути вищою за їхню собівартість. Дооцінка обмежена сумою попередньої уцінки.

За міжнародними правилами обліку дооцінка допускається лише в умовах гіперінфляції. Існує спеціальний національний стандарт, який регулює облік у період інфляції — це П(С)БО 22 «Вплив зміни цін і інфляції». Різницю між первісною вартістю, що визначена за фактичними затратами на придбання запасів, і чистою вартістю їх реалізації в міжнародній практиці називають збитком від зберігання запасів.

Серед запасів важливе значення мають виробничі запаси. Під ними розуміють активи, які використовуються для подальшого

продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Від поняття виробничих запасів слід відрізнити поняття матеріальних ресурсів. Матеріальні ресурси — це засоби виробництва, які включають засоби праці та предмети праці. Тобто поняття матеріальних ресурсів — ширше поняття, ніж виробничі запаси, адже останні включають лише предмети праці.

Залежно від того, яку роль відіграють різноманітні виробничі запаси в процесі виробництва продукції, робіт і послуг, вони поділяються на такі групи: сировина, основні й допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати; незавершене виробництво; малоцінні та швидкозношувані предмети; молодняк тварин і тварини на відгодівлі.

Сировина і матеріали — це предмети праці, з яких виготовляють продукцію: вони утворюють матеріальну (речовинну) основу продукції.

Сировина — це продукція сільського господарства (зерно, бавовна, молоко) і видобувної промисловості (вугілля, руда тощо), а матеріали — продукція переробної промисловості (борошно, тканина, цукор тощо).

Поділ матеріалів на основні та допоміжні умовний арактер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції. До групи допоміжних матеріалів у зв'язку з особливістю використання окремо виділяють паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини. Паливо виділяють в окрему групу з причини його великого економічного значення та специфіки споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне (пальне) і господарське (на опалення).

До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробки тощо). Запасні частини слугують для ремонту і заміни спрацьованих деталей машин та обладнання. Незавершене виробництво виступає у вигляді незакінчених обробленням і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Напівфабрикати — це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії оброблення, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку саму роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу. Зворотні відходи виробництва — це залишки, що утворились в процесі переробки сировини і матеріалів та які повністю або частково втратили споживчі якості (тирса, стружка тощо).

В окрему групу виділяють малоцінні та швидкозношувані предмети, термін використання яких не перевищує одного року, які є в основному засобами праці. Важливою передумовою організації обліку виробничих запасів є їхнє *оцінювання*. Згідно з діючими нормативними документами, одержані виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. П(С)БО 9 «Запаси» визначає, які саме витрати формують первісну вартість запасів.

При відпуску запасів у виробництво, їх продажу та іншому вибутті, згідно з П(С)БО 9, оцінювання здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Обираючи методи обліку запасів, необхідно пам'ятати, що зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можлива лише в тому випадку, коли така зміна буде найбільш повно і достовірно відображати специфіку діяльності підприємства.

3. Організація фінансового обліку запасів

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». Цей рахунок активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів.

За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження виробничих запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробка, відпуск (передача) на сторону, уцінка тощо.

Вартість окремих видів виробничих запасів обліковується на відповідних субрахунках рахунка 20, тобто за економічними групами.

4. Документальний облік виробничих запасів

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання — досить складний процес, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Основні первинні документи, якими оформлюються операції з руху виробничих запасів, наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

ФОРМИ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ ДЛЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

№ форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку, вантажів, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
	Акт про приймання матеріалів
М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)
М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску 2-5 найменувань матеріалів)
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-12	Картка складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр приймання-здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-15	Акт про приймання устаткування
М-15а	Акт приймання-передачі устаткування до монтажу
М-16	Матеріальний ярлик
М-17	Акт про виявлені дефекти устаткування
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)
М-21	Інвентаризаційний опис
М-22	Акт на списання матеріалів відкритого зберігання
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів
М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
М-28	Лімітно-забірна картка (для будівельних організацій)
М-28а	Лімітно-забірна картка

Інформація, яка знаходиться в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського, обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку методом подвійного запису.

Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії.

Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності. Відповідно до виробничої програми і норм витрат підприємства визначають потребу у виробничих запасах. Вони можуть бути придбані, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані в результаті обміну тощо.

Первинні документи, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів, перелічені в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

**ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ, ЯКИМИ НАЙЧАСТІШЕ
ОФОРМЛЮЮТЬ НАДХОДЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

№ форми	Назва форми	Призначення документа
М-1	Журнал обліку надходження вантажів	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2	Доручення	Призначено для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства під час отримання запасів
М-3	Прибутковий ордер	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів з переробки. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів
М-5 М-6	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів

№ форми	Назва форми	Призначення документа
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих потреб
М-12	Накладна на внут- ріш- не переміщення матеріалів	Застосовується для обліку руху матеріалів всередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів в бухгалтерії
М-13	Реєстр приймання- зда- чі документів	Оформлюється приймання-передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом з первинними документами і необхідними додатками
М-14	Відомість обліку залиш- ків матеріалів на складі	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день

Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються в цехи для виготовлення продукції і на господарські потреби, а також на сторону для перероблення чи реалізації як надлишкові чи не- потрібні.

Під відпуском у виробництво розуміють відпускання виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. Відпускання виробничих запасів у комори цехів розглядається як внутрішнє переміщення запасів.

У ряді випадків для разового відпускання матеріалів на виробництво використовуються галузеві форми (наприклад, у прядильному виробництві — форма № 4-п, у ткацькому-форма № 4-мт тощо). Первинні документи, призначені для оформлення операцій по надходженню, внутрішньому переміщенню та відпусканню запасів, є підставою для ведення бухгалтерського і оперативного (складського) обліку. Виробничі запаси надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом операцій і правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків). Особлива увага при цьому звертається на законність операцій.

В умовах механізації обліку перевірені документи з надходження і витрачання виробничих запасів бухгалтер групує за видами і за допомогою супроводжуючого ярлика передає на обчислювальну установку (ОУ) згідно із складеним графіком доку-

ментообігу. Після оброблення первинної інформації про надходження і витрачання виробничих запасів ОУ видають машинограми узагальнених даних по заготівлі запасів підприємством, по цінностях, які знаходяться в дорозі, по невідфактурованих поставках, по оплаті платіжних вимог постачальників тощо. Машинограми використовуються для відповідних бухгалтерських записів по заготівлі та придбанню матеріалів і, крім того, відділом матеріально-технічного постачання і фінансовим відділом — для оперативного управління і контролю за надходженням цінностей і розрахунками з постачальниками.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів присвоюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру — *номенклатури-цінника*, де також вказують одиницю виміру і, по можливості, облікову ціну запасу.

Кодування номенклатури-цінника здійснюють за змішаною порядково-серійною системою, використовуючи семи- і восьмизначні коди. Перші два знаки вказують на синтетичний рахунок, третій — на субрахунок, один або два наступні знаки означають групу виробничих запасів, решта — знаки, які характеризують виробничі запаси. Інформація, що міститься в номенклатурацінниках, належить до умовно-постійної, її записують на машинних носіях і багаторазово використовують для одержання необхідних вихідних даних.

На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, а й номенклатурний номер, щоб уникнути помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотечі за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника.

На підставі залишків на перше число місяця, які виводяться по кожному номенклатурному номеру в картках складського обліку, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), які використовуються для порівняння даних аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів. Облік *виробничих* запасів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». При надхо-

дженні виробничі запаси оцінюються і зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає всі затрати на придбання, оброблення та інші затрати, що виникли під час їх доставки до місця знаходження і доведення їх до необхідного стану. Запаси можуть надходити на підприємство з різних виробничих джерел, серед яких: придбання в постачальника або підзвітною особою, внесок до статутного капіталу, безоплатне надходження, виявлення в результаті інвентаризації тощо.

Основні бухгалтерські проводки, що відображають рух виробничих запасів, наведені в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПО НАДХОДЖЕННЮ ЗАПАСІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано виробничі запаси, які надійшли від постачальника	20 «Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли (витрати на транспортування включено до первісної вартості виробничих запасів)	20 «Виробничі запаси»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Оприбутковано виробничі запаси (або повернені з виробництва) виготовлені власними силами	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
5	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 «Виробничі запаси»	40 «Статутний капітал»
6	Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
7	Виявлено лишки запасів в результаті інвентаризації. Оприбутковано запаси, раніше не обліковані на балансі	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Відповідно до П(С)БО, списання виробничих запасів може відбуватися з таких причин: відпускання у виробництво; списання у зв'язку з невідповідністю запасів до критеріїв визначення активу; списання у зв'язку із псуванням, розкраданням тощо; реалізація на сторону; передача до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатна передача. В обліку виробничі запаси відображаються бухгалтерськими проводками, наведеними в табл. 8.4.

**ВДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ
ОПЕРАЦІЙ ЗІ СПИСАННЯ ЗАПАСІВ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Списання запасів, використаних для виробничих та адміністративних потреб</i>			
1	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробничт-ва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
2	Списано запаси для загально-виробничих потреб	91 «Загально-виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Використано запаси для адміністративних потреб (списання канцтоварів, матеріалів на ремонт офісу)	92 «Адміністративні витрати «	20 «Виробничі запаси»
4	Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту про-дукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
5	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	94 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
6	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітально-го будівництва власними силами	5 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
7	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалі-зованих виробничих за-пасів»	20 «Виробничі запаси»

<i>Списання запасів, яких не вистачає</i>			
8	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»
9	Відображено на позабалансовому рахунку суми недостачі	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	
10	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винною особою (після встановлення такої особи)	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
11	Списано з позабалансового рахунку суму недостачі		072 «Невідшкодовані нестачі та втрати»
12	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»
13	Нараховано суму, що підлягає сплаті до бюджету	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
14	Отримано суму відшкодування втрат	30 «Каса»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
<i>Списання запасів в результаті внеску до статутного капіталу іншого підприємства</i>			
15	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	120 «Виробничі запаси»

Закінчення табл. 8.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
16	Скориговано податковий кредит з ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втратило права на податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»
17	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на запаси були отримані акції)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
<i>Безоплатна передача виробничих запасів</i>			
18	Безоплатне передано запаси іншому підприємству	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
19	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ розраховане, виходячи зі звичайних цін	949 «Інші витрати операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»
<i>Списання запасів внаслідок надзвичайних подій</i>			
20	Відображено в обліку списання запасів в результаті аварії	99 «Надзвичайні витрати»	20 «Виробничі запаси»
21	Відшкодовано вартість запасів страховою організацією (якщо запаси були застраховані). В даному випадку сума, віднесена при списанні на витрати від надзвичайних операцій, відноситься до складу доходів, від таких операцій в розмірі страхового відшкодування	654 «За індивідуальним страхуванням», 31 «Рахунки в банках»	75 «Надзвичайні ДОХОДИ»

Запаси можуть бути списані з балансу з відображенням їх у складі витрат у Звіті про фінансові результати, оскільки вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди). Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в балансі у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог, включаються до складу витрат періоду в Звіті про фінансові результати. П(С)БО 9 вказує на необхідність відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок — первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Коригування облікової вартості матеріальних ресурсів називається переоцінюванням і може проводитися в бік збільшення вартості — дооцінювання або в бік її зменшення — уцінка. Сума уцінки запасів списується на витрати звітного періоду з одночасним відображенням її в позабалансовому обліку і повинна бути відображена в примітках до фінансової звітності. Бухгалтерські проводки по уцінці виробничих запасів аналогічні їх списанню внаслідок невідповідності критеріям визначення активу.

5. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунаної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, використовуються рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». Цей рахунок активний, балансовий призначений для обліку господарських засобів.

За дебетом рахунка 21 відображається надходження (придбання, приплід молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракунана з основного стада худоба для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) тварин на вирощуванні, які обліковуються за первісною вартістю; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом — вибуття тварин на вирощуванні внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. По рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» ведуться наступні субрахунки, показані в табл. 8.5. Субрахунки по рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

**СТРУКТУРА РАХУНКА
21 «ТВАРИНИ НА ВИРОБНИЦТВІ ТА ВІДГОДІВЛІ»**

№ субрахунку	Назва субрахунка	Характеристика
211	Молодняк тварин на вирощуванні	<p>Ведеться облік наявності, надходження й вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней. Аналітичний облік ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділів тощо) за такими виробничими й віковими групами: велика рогата худоба, телички (за роками народження), бички (за роками народження), нетелі, корови-первістки для реалізації, свині, поросята до двох місяців (до відлучки від матки), поросята від двох до чотирьох місяців, ремонтний молодняк, свиноматки, що перевіряються, молодняк свиней на відгодівлі, вівці й молодняк народження поточного року, молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо), облік за кожною групою ведеться окремо за рунами (тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні) кози — молодняк народження поточного року, молодняк народження минулого року, коні молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) і молодняк племінних коней (за роками народження і статтю)</p>
212	Тварини на відгодівлі	<p>Ведеться облік наявності та руху дорослої худоби, і переведеної з основного стада на відгодівлю й нагул. Аналітичний облік ведеться за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі й нагулі, свині на відгодівлі, вівці на нагулі та відгодівлі, кози на нагулі та відгодівлі. М'ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі</p>

213	Птиця	<p>Ведеться облік наявності та руху птиці — як молодняка, так і дорослої. Аналітичний облік ведеться за такими обліковими групами: кури ячного напрямку молодняк, маточне стадо несучок, промислове стадо несучок, ремонтний молодняк; кури м'яного напрямку молодняк, м'ясні курчата (бройлери), маточне стадо; качки — молодняк, доросле стадо; гуси — молодняк, доросле стадо; індки — молодняк, доросле стадо; цесарки — молодняк, доросле стадо; перепілки — молодняк, доросле стадо. На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплекссах з виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, м'ясокомбінатах облік худоби й птиці ведеться в розрізі вікових (технологічних) груп</p>
214	Звірі	<p>Ведеться облік наявності та руху хутрових звірів. Аналітичний облік ведеться за видами звірів — окремо молодняка й основного стада</p>
215	Кролі	<p>Ведеться облік наявності та руху кролів. Аналітичний облік ведеться за породами, окремо молодняка й основного стада</p>
216	Сім'ї бджіл	<p>Ведеться облік наявності та руху бджолиних сімей Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, їхньою вартістю в цілому по пасіці</p>
217	Доросла худоба, вибрана з основного стада	<p>Ведеться облік наявності та руху поголів'я і балансової вартості, вибраних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарствах без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведеться за видами тварин</p>

6. Поняття та класифікація МШП

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», до складу запасів віднесено малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

Докладно склад МШП визначено в Інструкції щодо застосування Плану рахунків. До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, які використовуються протягом не більший від одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, такі як інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг та ін.

Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми. Крім того, будь-які предмети, що придбаються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

У цілому, малоцінні засоби праці поділяють на дві групи: одна їх частина належить до запасів (які відповідно відображаються в складі запасів у другому розділі активу балансу «Оборотні активи»), а друга частина входить до складу «малоцінних необоротних матеріальних активів» (які, в свою чергу, відображаються в першому розділі активу балансу «Необоротні активи» в складі основних засобів).

На МШП, які відносяться до запасів, не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів (списується з балансу у витрати) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів по місцях експлуатації та відповідальних особах протягом терміну фактичного використання цих предметів.

З метою посилення контролю за збереженням МШП проводиться маркування спеціального одягу, взуття, інвентарю, білизни тощо. Маркування проводять фарбою, клеймуванням, прикріпленням жетонів. Обов'язковим при маркуванні є зазначення назви підприємства (цеху, відділу).

Усі МШП, згідно з вимогами П(С)БО, класифікують, виходячи з однієї з наступних ситуацій:

— якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і амортизують;

— якщо МШП знаходяться на складі і відповідають вимогам П(С)БО 9 «Запаси», вони визнаються як запаси;

— якщо МШП вже використовуються і строк їх експлуатації не перевищує одного року, їхня кінцева вартість визначається затратами того періоду, в якому вони були передані в експлуатацію (списують на зменшення нерозподіленого прибутку). Якщо МШП передані в експлуатацію в поточному звітному періоді, вони визнаються витратами звітного періоду.

Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік здійснюють на рахунку 22. Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться в складі запасів. Це активний рахунок, призначений для обліку господарських засобів.

За дебетом рахунка 22 відображаються придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети за первісною вартістю, за кредитом — відпускання малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію за обліковою вартістю зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

У процесі документування обліку МШП, як і будь-яких інших об'єктів, розрізняють документи оперативного бухгалтерського і оперативного обліку.

До первинних документів бухгалтерського обліку відносять документи, якими оформлюється: нарахування зносу, відпуск предметів у виробництво, їх списання тощо.

Документи оперативного обліку — це документи, які відображають передачу зазначених предметів у ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу МШП працівникам та їх повернення тощо.

Звичайно, оперативний і бухгалтерський облік тісно взаємопов'язані та є складовими єдиної системи, але такий розподіл первинних документів на документи бухгалтерського та оперативного обліку — важлива передумова правильного та ефективно функціонуючого графіка документообігу на підприємстві.

Форми первинних документів, які застосовуються для обліку руху МШП, затверджено Наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145 (ф. № МШ-1, МШ-8), Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 (ф. № М-4, М-8, М-9, М-11, М-12).

У табл. 8.6 наведено первинні документи з обліку МШП та особливості застосування.

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ З ОБЛІКУ МІШП

№ форми	Назва форми	Призначення документу
МІШ-1	Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Відомість складається за необхідності зміни постійного запасу інструментів (пристроїв), на підставі її даних вносяться зміни до карток складського обліку матеріалів (ф. № М-12)
МІШ-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МІШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МІШП
МІШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування та ремонт проводяться в централізованому порядку
МІШ-4	Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і втрачених МІШП. При пред'явленні працівником акта вибуття замість непридатного чи втраченого предмета йому видається придатний, що записується в формі МІШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів». Акт вибуття додається до актів на списання (ф. № МІШ-5 і № МІШ-8)
МІШ-5	Акт на списання інструментів» (пристроїв) та їхній обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МІШ-4). Виданий інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами в картці обліку матеріалів (ф. № М-12) не відображається
МІШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засоби, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування
МІШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу та спецвзуття	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття на прання, дезінфекцію, ремонт та зберігання. Форма заповнюється окремо на видачу і повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів
МІШ-8	Акт списання, малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилію. Акт складається на підставі разових актів вибуття (ф. № МІШ-4)

Для обліку руху МШП також застосовують форми М-4, М-8, М-9, М-11, М-12. Надходження МШП на підприємство здійснюється на підставі вивантажувальних документів постачальників. На МШП, що надійшли, відкривається картка складського обліку (ф. № М-17). Передача зі складу в експлуатацію МШП оформлюється актом передачі МШП в експлуатацію. Дані первинного обліку МШП узагальнюються в оборотних відомостях.

Отже, існуюча сукупність форм первинної документації з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів дає можливість побудувати таку систему обліку, яка відповідала б масштабам підприємства, його організаційно-структурній формі та об'єктивним умовам функціонування.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів за однорідними групами, встановленими, виходячи з потреб підприємства.

З метою забезпечення збереження даних предметів в експлуатації на підприємствах повинен бути організований належний контроль за рухом МШП, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні.

Відповідно повинен бути організований аналітичний облік МШП, які повернуті на склад з експлуатації.

У бухгалтерському обліку МШП відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення.

Основні господарські операції з руху малоцінних та швидкозношуваних предметів відображено в табл. 8.7.

7. Облік товарів

Товарами є матеріальні цінності, які придбані (отримані) і утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Товаром називається річ, яка призначена для продажу або обміну на інші цінності. Із товарів формуються запаси торговельних підприємств.

Під товаром у широкому значенні розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результат послуги, сама здатність до праці, земля та її надра — все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватися на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості.

У вузькому значенні під товаром розуміють продукт праці, що призначений для обміну.

ОСНОВНІ ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ З РУХУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Придбання малоцінних та швидкозношуваних предметів за плату</i>			
1	Відображено і заборгованість при одержанні малоцінних та швидкозношуваних предметів від постачальників	22 «Малоцінні та швидкозношувани предмети»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено податковий кредит в сумі ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Здійснено оплату за отримані малоцінні та швидкозношувани предмети	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні розрахунки в національній валюті»
<i>Отримано малоцінні та швидкозношувани предмети як внесок до статутного фонду</i>			
4	Збільшено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
5	Одержано малоцінні та швидкозношувани предмети	22 «Малоцінні та швидкозношувани предмети»	46 «Неоплачений капітал»
<i>Інші варіанти надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>			
6.	Оприбутковано малоцінні та швидкозношувани предмети, виявлені під час інвентаризації	22 «Малоцінні та швидкозношувани предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
7	Безоплатно одержані малоцінні та швидкозношувани предмети	22 «Малоцінні та швидкозношувани предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
8	Отримані малоцінні та швидкозношувани предмети в обмін на неподібні активи (наприклад, в обмін на основні засоби)	22 «Малоцінні та швидкозношувани предмети»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»

<i>Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>			
9	Відпущено зі складу малоцінні та швидкозношувані предмети для власних потреб на: а) виробництво продукції б) загально виробничі процеси в) капітального будівництва г) забезпечення збуту продукції д) адміністративні потреби е) виконання досліджень та розробок є) операційну діяльність ж) утримання об'єктів житлово-комунального господарства і санаторно-курортного призначення	23 «Виробництво» 91 «Загально виробничі витрати» 15 «Капітальні інвестиції» 93 «Витрати на збут» 92 «Адміністративні витрати» 941 «Витрати на дослідження та розробки» 80 «Матеріальні витрати» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
<i>Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів внаслідок нестачі або псування</i>			
10	Списана сума уцінки малоцінних та швидкозношуваних предметів до чистої вартості їхньої реалізації	946 «Втрати від знецінення запасів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
11	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні втрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
12	Отримано відходи (шкура, цегла, тощо) від списання запасів знищених внаслідок надзвичайних подій	209 «Інші матеріали»	75 «Надзвичайні доходи»
13	Списано нестачу малоцінних та швидкозношуваних матеріалів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
14	Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
15	Відображено суму ПДВ	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	641 «Розрахунки з податками»

Закінчення табл. 8.7

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Реалізація малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>			
16	Відображено дохід від реалізації	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
17	Списано вартість реалізованих малоцінних та швидкозношуваних предметів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
18	Відображено податкові зобов'язання в сумі ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки з податками»
<i>Безоплатна передача малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>			
19	Безоплатно передано малоцінні та швидкозношувані предмети	949 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
20	Відображено податкові зобов'язання в сумі ПДВ	949 «Інші витрати операційної діяльності»	641 «Розрахунки з податками»
<i>Внесок малоцінних та швидкозношуваних предметів до статутного фонду іншого господарського суб'єкту</i>			
21	Передано малоцінні та швидкозношувані предмети до статутного капіталу іншого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
22	Відображено різницю між балансовою і справедливою вартістю малоцінних та швидкозношуваних предметів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
23	Відображено податкові зобов'язання в сумі ПДВ	949 «Інші витрати операційної діяльності»	641 «Розрахунки з податками»

У громадському харчуванні товар — це придбані для подальшого продажу чи переробки продукти, сировина. Наприклад, товари, придбані для подальшого продажу, які не підлягають подальшому кулінарному обробленню: хліб і хлібобулочні вироби, вартість яких не включають у вартість обіду, блюда чи бутерброду; кондитерські вироби; цигарки, тютюн, сірники тощо.

Взаємозамінні товари — група товарів, які подібні за функціональним визначенням, використанням, якісними й технічними характеристиками, ціною та іншими параметрами таким чином, що покупець дійсно замінює або готовий замінити їх у процесі споживання (в тому числі й виробничого).

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид).

Підприємства торгівлі, постачання та збуту придбавають товари для їх подальшого продажу. Причому в обліку товари можуть відображатися за роздрібними (продажними) цінами або купівельною вартістю.

Оцінювання за цінами реалізації застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торговельної націнки. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється приблизно з однаковим рівнем торговельної націнки.

Для обліку товарів у Плані рахунків застосовується рахунок 28 «Товари», що належить до другого ласу рахунків. Це активний рахунок, призначений для обліку господарських засобів.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збуті, торговельні, заготівельні підприємства, а також підприємства громадського харчування.

На промислових підприємствах рахунок 28 застосовується для обліку товарів, придбаних для продажу, або у випадках, коли вартість матеріальних цінностей, придбаних для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, виготовленої на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню окремо.

Торговельні, збутові підприємства на рахунку 28 ведуть також облік купівельної тари і тари власного виробництва (за винятком інвентарної тари, яка використовується для виробничих або господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші оборотні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси»).

До рахунка 28 відкриваються субрахунки, наведені в табл. 8.8.

ХАРАКТЕРИСТИКА РАХУНКА 28 «Товари»

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика
281	Товари на складі	На цьому субрахунку ведеться облік наявності та руху товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо
282	Товари в торгівлі	На субрахунку ведеться облік наявності та руху товарів, що перебувають на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування та ін.)
283	Товари на комісії	На субрахунку ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають переходу права власності на ці товари до оплати їх вартості. При цьому аналітичний облік ведеться за видами товарів і по підприємству (особі) — комісіонеру
284	Тара під товарами	На субрахунку ведеться облік наявності та руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлює керівник підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між ціною придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка»
285	Торгова націнка	На субрахунку торговельні, збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною і продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунка 285 відображається збільшення суми торгової націнки, за дебетом зменшення (списання). Списання за рахунок суми торгової націнки на реалізовані товари відображаються по дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. При цьому до звітності включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28

За дебетом субрахунків 281—284 відображається надходження товарів (тари) та збільшення їхньої вартості, а за кредитом — зменшення.

Непродовольчі товари господарюючого суб'єкта повинні супроводжуватися такими документами: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, прибутково-видатковими накладними, свідоцтвом про якість товару, сертифікатом відповідності державній системі сертифікації або завіреною постачальником копією сертифікату відповідності на товар (якщо він підлягає обов'язковій сертифікації).

На всі продовольчі товари господарюючий суб'єкт повинен мати товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти, документи, що затверджують відповідність якості товару вимогам нормативних документів. Для імпортованих товарів — сертифікати, викладені українською (російською) мовою або мовою країни-експортера. Вони повинні бути завірені печаткою постачальника.

Порядок документального оформлення надходження та відпуску товарів аналогічний виробничим запасам та готовій продукції.

В оптовій торгівлі аналітичний облік товарів у бухгалтерії здійснюється тільки у вартісному виразі в розрізі матеріально відповідальних осіб і великих груп товарів.

Аналітичний облік реалізації товарів у роздріб ведеться за місцями їх продажу (відділами, секціями, кіосками тощо) і торговельним підприємством в цілому, що забезпечує контроль за виконанням плану товарообороту.

Товари можуть надходити на підприємство внаслідок придбання в постачальника або підзвітною особою, внеску до статутного фонду, безоплатного надходження, виявлення в результаті інвентаризації тощо.

Як і будь-які запаси, товари в момент їх оприбуткування обліковуються за первісною вартістю, яка включає всі витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до продажу. На збільшення вартості товарів відносяться, зокрема, транспортні витрати, комісійні винагороди, вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на зберігання і доставку, здійснені сторонніми організаціями, інформаційні, посередницькі та інші послуги, пов'язані з пошуком і придбанням товарів, витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, включаючи прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якості технічних характеристик товарів.

У момент надходження товари повинні бути оцінені за первісною вартістю, для кожного випадку їх надходження необхідно знати, що є первісною вартістю і як її визначити. Порядок визначення первісної вартості товарів залежно від джерел надходження наведений у П(С)БО 9 «Запаси».

У випадку придбання товарів за грошові кошти собівартість придбання включає в себе витрати, пов'язані з їх придбанням і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Товари, що надійшли як внесок до статутного капіталу, оцінюються за вартістю, узгодженою засновниками (учасниками). Погоджена засновниками вартість буде справедливою вартістю.

Розглянемо відображення в бухгалтерському обліку надходження товарів (табл. 8.9).

Таблиця 8.9

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ТОВАРІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму товарів, придбаних у постачальника, без ПДВ	28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
2	Оприбутковані товари, придбані підзвітною особою за грошові кошти, без ПДВ	28 «Товари»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
3	Відображено суму ПДВ, включену до вартості товарів (на рахунку 644, якщо оприбуткуванню товарів передувала передоплата, або на рахунку 641, якщо надходження товарів — перша подія)	644 «Податковий кредит» або 641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
4	Одержано товари як внесок до статутного капіталу	28 «Товари»	40 «Статутний капітал»
5	Оприбутковано безоплатно одержані (або виявлені при інвентаризації) товари	28 «Товари»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

При відображенні в обліку бартерних операцій слід враховувати, на що обмінюються товари. Стандарти передбачають поділ бартерних операцій на обмін подібними активами і обмін неподібними активами.

У випадку обміну подібними активами дохід від операції не визначається. Вважається, що замість одного активу було одержано його еквівалент (тобто його замінили таким самим активом, наприклад машину на машину, цемент на цемент, справедлива вартість яких однакова. При цьому активи, що обмінюються, можуть мати різну балансову вартість, але однакову справедливую вартість).

Якщо товари придбаються за бартером в обмін на неподібні активи (наприклад, основні засоби), то первісна вартість придбаних активів дорівнює справедливій вартості переданих активів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалента, яка була передана (одержана) в процесі обміну.

Відображення в обліку операцій з обміну подібними та неподібними активами представлено в табл. 8.10.

Описуючи порядок списання товарів при їх вибутті, необхідно зазначити, що собівартість товарів буде визначатися за одним з обраних методів (ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості або ідентифікованої собівартості).

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ТОВАРІВ У РЕЗУЛЬТАТІ ОБМІНУ НА ПОДІБНІ НЕПОДІБНІ АКТИВИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Обмін товарів на подібні активи</i>			
1	Відображена операція по обміну товарів на подібні активи (балансова вартість товару, що обмінюється, дорівнює його справедливий вартості)	28 «Товари»	28 «Товари»
2	Відображена операція по обміну товарів на подібні активи (балансова вартість товару, що обмінюється, перевищує його справедливий вартість)	28 «Товари» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	28 «Товари» 28 «Товари»
<i>Обмін товарів на неподібні активи</i>			
3	Відображена операція по обміну на товари неподібних активів виробничих запасів) визначений	«36 «Розрахунки з покупокми та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
4	Відображено суму ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
5	Списана балансова вартість активів, що обмінюються	94 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
6	Оприбутковані товари, одержані внаслідок обміну, без ПДВ	28 Товари»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
	Відображено податковий кредит (оприбуткування одержаних товарів — балансуєча операція за бартером)	641 «Розрахунки з податками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
7	Списано різницю між доходом (виручкою) від реалізації і сумою ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	791 «Результат основної діяльності»
8	Списано собівартість реалізації на фінансово-результативний рахунок	791 «Результат основної діяльності»	90 «Собівартість реалізації»

У Стандарті 9 «Запаси» зазначено, що для одиниць запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Таким чином, підприємство може обрати, наприклад, для дорогих товарів метод ідентифікованої собівартості, а для решти товарів — метод середньозваженої собівартості або будь-який інший. Інакше кажучи, на підприємстві можуть одночасно застосовуватися для різних товарів різні методи.

Залежно від методу оцінки товарів, який застосовується на підприємстві при їх вибутті, собівартість реалізації буде відрізнятися (за умови, що вибуття відбувається в різні звітні періоди). У зв'язку з цим фінансовий результат від реалізації одних і тих самих товарів, але при застосуванні різних методів оцінювання буде різним.

Відображення в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією товарів, подане у табл. 8.11.

Як видно з табл. 8.11, облікова вартість реалізованих товарів списується з рахунка» 28 «Товари» в дебет рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Такий підхід дає змогу визначити продажну вартість товарів за звітний період і порівняти її із собівартістю цих товарів. Крім того, Звіт про фінансові результати передбачає окреме відображення доходу від реалізації та собівартості реалізованих товарів (тобто обороти за кредитом рахунка 702 і дебетом рахунка 902 відповідно).

У Плані рахунків для визначення фінансового результату передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який має субрахунки в розрізі окремих видів діяльності. Щоб визначити фінансовий результат від реалізації товарів, сальдо рахунків 702 і 902 списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності» (оскільки для торговельного підприємства продаж товарів є основним видом діяльності), за даними якого визначають прибуток або збиток. Дозволяється проводити списання дохідних і витратних рахунків на рахунок 791 або щомісячно, або по закінченні звітного року.

Досить часто торговельні підприємства стикаються з поверненням товарів. Планом рахунків на рахунку 70 «Доходи від реалізації» передбачено окремий субрахунок 704 «Вирахування з доходу». Рахунок 704 призначений для відображення сум, на які повинен бути зменшений дохід, тому вартість повернення покупцем товарів відображатиметься за дебетом рахунка 704 «Вирахування з доходу», а не методом червоного сторно за кредитом рахунка 702 «Доходи від реалізації товарів».

Під час перебування на балансі товари оцінюються за тією самою вартістю, за якою були оприбутковані, відповідно до наказу про облікову політику підприємства. Така оцінка може змінитись у випадку, якщо з будь-яких причин реальна вартість цих товарів зменшується

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Перша подія — відвантаження товарів</i>			
1	Відображено у складі доходу виручку від реалізації товарів за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
2	Нараховано ПДВ (акцизний збір, інші податки та обов'язкові платежі)	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
3	Списано купівельну вартість товарів, визначену за обраним підприємством методом згідно з П(С)БО 9	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
4	Віднесено суму доходу від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від основної діяльності	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат основної діяльності»
5	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791 «Результат основної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
<i>Перша подія — надходження передоплати від покупця</i>			
6	Надійшла на поточний рахунок передоплата від покупця товарів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361» Розрахунки з вітчизняними покупцями»
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
8	Проведено відвантаження товарів і визнано дохід від реалізації	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
9	Відображено суму ПДВ, раніше включену до складу податкових зобов'язань	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»
10	Списано купівельну вартість товарів, визнану за обраним підприємством методом згідно з П(С)БО 9 «Запаси»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
11	Списано різницю між доходом (виручкою) від реалізації і сумою податків, які підлягають сплаті з виручки	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат основної діяльності»
12	Списано собівартість реалізації на фінансово-результатний рахунок	791 «Результат основної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»

(внаслідок фізичних пошкоджень або кон'юнктури ринку). Тоді відповідно до принципу найменшої оцінки (обережності в оцінці) товари будуть обліковуватися за їхньою реальною вартістю.

В умовах ринкової економіки для успішного ведення господарської діяльності підприємство повинно своєчасно і правильно реагувати на зміни, які відбуваються на ринку товарів. Одним із основних механізмів, за допомогою яких підприємство може впливати на ситуацію, є формування ціни товару. В свою чергу, при формуванні ціни товару не останню роль відіграє його переоцінювання.

Товари слід систематично переоцінювати з метою визначення найменшої вартості — первісної або чистої вартості реалізації. Тому в дебет рахунка 902 буде відноситися облікова вартість товарів, що дорівнює первісній (купівельній) вартості (якщо товар не переоцінювався) або чистій вартості реалізації (якщо товар було уцінено).

Товари уцінюють відповідно до Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, яка залежалась, із групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надмірних товарно-матеріальних цінностей.

Відповідно до законодавства, уцінці підлягають: товари широкого вжитку і продукція виробничо-технічного призначення, які залежалися (не мають збуту більш трьох місяців і не користуються попитом у споживачів); надмірні товарно-матеріальні цінності (матеріали, комплектуючі вироби, інші матеріальні цінності), які більше трьох місяців не можуть бути використані для виробництва продукції, оскільки таку продукцію виготовляти недоцільно через відсутність попиту на неї як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

Через різні причини (зниження попиту на товар, наявність у конкурентів аналогічного товару вищої якості, використання конкурентами прогресивних форм торгівлі — застосування системи знижок, безкоштовна доставка та ін.) підприємство змушене знижувати ціну на товар. Тут можливі два варіанти регулювання ціни — зміною суми торгової націнки і уціненням товару.

Якщо зниження ціни здійснюється в межах норм торгової націнки, то сума, на яку здійснено зниження ціни в бухгалтерському обліку відноситься на зменшення торгової націнки.

Якщо ж прийнято рішення про проведення уцінки, то суму уцінки, яка перевищує суму торгової націнки, необхідно відобразити в податковому обліку. Розглянемо проведення уцінки на числовому приклад (підприємство роздрібною торгівлі).



ОБЛІК ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ТА ІНШОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Економічна суть витрат капіталу

Капітал підприємства внаслідок свого кругообороту проходить виробничу стадію, в якій він органічно поєднується з робочою силою. Таке поєднання завдяки споживній вартості товару — робоча сила забезпечує виробництво готової продукції. Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік зобов'язаний облічити даний процес. Для цього використовується система рахунків, відповідне документування та методика обліку. Суть зводиться до такого.

Випуск будь-якої продукції потребує здійснення певних витрат, які впливають на величину собівартості.

Витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, часткою у виготовленні та реалізації продукції, залежністю від обсягу виробництва тощо. Це робить необхідним групування витрат за певними ознаками. Залежно від характеру виробництва витрати поділяються за видами продукції (послуг) та етапами виробничого процесу (стадіями, переділами). Різні місця виникнення витрат передбачають їх облік за структурними підрозділами (цехами, відділами, ділянками, бригадами), за центрами відповідальності. Витрати також класифікуються за рядом інших ознак: економічними елементами та статтями калькуляції, цільовим призначенням, ступенем однорідності, способом включення до собівартості, часом виникнення.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі виграти на оплату праці; інші прямі виграти; загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта ви-

трат, а саме: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати; витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг; інші виробничі витрати; відрахування на соціальні заходи; плата за оренду земельних і майнових паїв; амортизація тощо.

Непрямі витрати — це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Загальновиробничі витрати є непрямими і включають витрати на управління виробництвом; амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології і організації виробництва; на утримання виробничих приміщень; на обслуговування виробничого процесу; на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; втрати від браку, оплату простоїв тощо.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні та постійні. Змінні витрати змінюються разом зі зміною обсягу виробництва. Постійні — це витрати, абсолютна величина яких постійна або змінюється при зменшенні чи збільшенні обсягу виробництва продукції, яка випускається, в невеликій кількості.

Майже всі прямі витрати є змінними. Винятком є амортизація спеціального обладнання, орендна плата та деякі інші прямі витрати. Загальновиробничі (непрямі) витрати також поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними або майже незмінними в разі зміни обсягу діяльності.

Підприємство може самостійно встановлювати перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат і обирати методику розподілу змінних загальновиробничих витрат, виходячи із специфіки своєї діяльності. Обрану базу розподілу накладних витрат зазначають у примітках до фінансової звітності та в наказі про облікову політику підприємства.

Не включаються до виробничої собівартості і списуються на витрати періоду (витрати виробництва, обігу), в якому вони були здійснені, такі витрати: понаднормативні відходи; витрати на зберігання, крім тих, які необхідні у виробничому процесі, що передував наступній стадії виробництва; адміністративні накладні витрати; витрати на збут.

Виробництво будь-якої продукції, робіт чи послуг потребує певних витрат, пов'язаних із споживанням капіталу, праці та матеріальних ресурсів. Різниця між споживанням ресурсів на одиницю продукції за нормою і за фактичним витрачанням за певний період характеризує економічність виробництва. У випадку, коли фактично витрачається ресурсів менше від норми, підприємство отримує економію, що позитивно впливає на формування прибутку. Оскільки на виготовлення продукції за технологією використовуються різноманітні ресурси, що виникає необхідність розробляти детальні норми витрат матеріальних цінностей, розцінки оплати праці та її нормування, норми часу та витрати на одну годину роботи устаткування, норми загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших витрат.

Отже, нормування витрат факторів виробництва на окремі види продукції є першим принципом раціональної організації обліку витрат. Порівняння фактичних витрат з нормами дає можливість організувати контроль за рівнем собівартості. Така система контролю попереджує апарат управління про небезпеку для підприємства. Різниця між фактичними і нормативними витратами називається відхиленням (позитивним чи негативним, що означає економію або перевитрати), або дисперсією. Аналіз дисперсії дозволяє використати дані для уточнення ціни на готову продукцію, визначення впливу відхилень на прибуток тощо.

Якщо діючі нормативи не дозволяють успішно вести бізнес, то необхідно переглядати нормативи, особливо в тих підрозділах, де є значна дисперсія. Норми переглядаються при зміні організації виробництва, впровадженні нової техніки й технології. Вони повинні бути націлені на майбутнє, а не відображати минулий досвід роботи.

Другим принципом раціональної організації обліку витрат є виділення підрозділів підприємства — цехів основного і допоміжного виробництва, відділів та служб заводууправління тощо. Таке виділення необхідне для локалізації витрат у розрізі структурних підрозділів з метою визначення дисперсії та оперативного прийняття управлінських рішень із питань управління собівартістю й прибутком.

Процес виділення структурних підрозділів залежить від технологічних особливостей галузей промисловості, масштабів виробництва, організації праці, рівня економічної грамотності менеджерів, інформаційної системи та інших факторів.

Третім принципом є групування витрат за окремими статтями калькуляції в розрізі деталей, вузлів, виробів, операцій, робіт, послуг та інших носіїв витрат.

Віднесення тих чи інших витрат на деталі, вузли, вироби є складною справою, оскільки одні витрати можна віднести безпосередньо на окремі види продукції, а інші розподіляються опосередковано — пропорційно до певної бази. У зв'язку з цим виникає необхідність класифікувати витрати за різними ознаками, застосовувати різні критерії розмежування витрат, щоб вивчити закономірності формування собівартості продукції залежно від поведінки окремих груп витрат.

2. Облік прямих виробничих витрат

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво призначений рахунок бухгалтерського обліку 23 «Виробництво». Цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- 1) промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- 2) підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт;
- 3) підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- 4) науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- 5) підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- 6) підприємств торгівлі, постачання і збуту на здійснення діяльності з продажу товарів;
- 7) дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
- 8) інших підприємств та організацій;
- 9) допоміжних (підсобних) виробництв;
- 10) на виконання некапітальних робіт (будівництво тимчасових споруд, демонтаж припиненого будівництвом об'єкта). По відношенню до балансу цей рахунок активний, основний, витра-

тний, призначений для обліку господарських засобів, які використані у виробництві.

За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (в дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунка 90). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв, з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо).

Витрати на виробництво готової продукції списуються бухгалтерськими проводками (табл. 9.1).

3. Оцінювання виробленої продукції за методами калькулювання

Заключним етапом обліку витрат є обчислення собівартості одиниці, продукції (робіт, послуг), тобто складання калькуляції.

Калькуляція — це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за встановленою номенклатурою витрат.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємству самостійно.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), можуть групуватися за такими статтями калькуляції (типовими): 1) сировина і матеріали; 2) купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; 3) паливо та енергія, на технологічні потреби; 4) зворотні відходи (вираховуються); 5) основна заробітна плата; 6) додаткова заробітна плата; 7) відрахування на соціальне страхування; 8) витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції; 9) відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати; 10) витрати на утримання та експлуатацію устаткування; 11) загальновиробничі витрати.

Таблиця 9.1

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 «Виробництво»	13 «Знос необоротних активів»
2	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
3	Відпущено у виробництво МШП	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех)	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»
5	Списано на витрати виробництва вгоати від технічно неминучого	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»
6	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23 «Виробництво»	26 «Готова продукція»
7	Оплачено готівкою витрати виробництва	23 «Виробництво»	30 «Каса»
8	Оплачено з поточного або валютного рахунка, з інших рахунків у банку витрати виробництва	23 «Виробництво»	31 «Рахунки в банках»
9	Оплачено з підвітніх сум витрати виробництва	23 «Виробництво»	372 «Розрахунки з підвітніми особами»
10	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23 «Виробництво»	374 «Розрахунки за претензіями»

11	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
12	Проведено дооцінення незавершеного виробництва	23 «Виробництво»	423 «Дооцінка активів»
13	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
14	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пар, енергія, зв'язок тощо)	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
15	Нараховано заробітну плату виробничим робітникам та проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати згідно з чинним законодавством	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхування»
16	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами	23 «Виробництво»	682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
17	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані ними послуги для потреб виробництва (в т. ч. за оренди, транспорту тощо)	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
18	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації в цехах допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
19	Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
20	Віднесено на собівартість продукції, робіт і послуг вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає в межах норм природного убутку	23 «Виробництво»	947 «Нестачі. Втрати від псування цінностей»
21	Відображено вартість послуг допоміжних виробництв, наданих для капітального будівництва	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»
22	Повернено невикористані у виробництві матеріальні цінності, відображено вартість зворотних відходів	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»

Закінчення табл. 9.1

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
23	Відображено втрати від невібраного браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
23	Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва	25 «Напівфабрикати»	23 «Виробництво»
25	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
26	Частину витрат допоміжних цехів включено до суми матеріального збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	23 «Виробництво»
27	Включено до складу витрат майбутніх періодів відповідну частину витрат виробництва (в галузях із сезонним виробництвом, при освоєнні нових виробництв тощо)	39 «Витрати майбутніх періодів»	23 «Виробництво»
28	Списано витрати виробництв в частині наданих ними послуг (продукції) дочірнім підприємствам та внутрішнім підрозділам	682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	23 «Виробництво»
29	Відображено вартість послуг, наданих на сторону	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
30	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 «Втрати від знецінення запасів»	23 «Виробництво»
31	Відображено виявлену при інвентаризації недостачу матеріальних цінностей у цехах допоміжних (незавершеного виробництва) виробництв	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	23 «Виробництво»
32	Списано на збиток втрати незавершеного виробництва внаслідок стихійного лиха, пожеж тощо	99 «Надзвичайні втрати»	23 «Виробництво»

Організація обліку витрат залежить передусім від особливостей технології виробництва та характеру продукції, що випускається. Сукупність прийомів обліку виробничих витрат та способів обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) називається методом обліку витрат і калькулювання.

Витрати виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися декількома методами: позамовним, попередільним та комбінацією цих двох методів.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують в основному на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. До таких виробництв належать суднобудівне, авіабудівне, видавниче, будівельне, меблеве та інші, включаючи аудиторську діяльність, надання консалтингових, бухгалтерських та інших послуг, ремонт автомобілів (тобто ті виробництва, а також послуги, де можна визначити затрати за окремим замовленням або окремою партією продукції; наприклад, затрати на випуск окремого номера газети або журналу у видавництві). При використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво кожному замовленню надається власний номер, який вказується у всіх документах про витрати за замовленням.

Використання цього методу передбачає, що всі виробничі витрати збираються в розрізі окремого замовлення, яке є унікальним виробом (роботою, послугою), що виготовляється із додержанням конкретних вимог замовника.

При використанні позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості всі прямі виробничі витрати відносять на конкретне замовлення на підставі первинних документів, у яких проставляється порядковий номер замовлення. Загальновиробничі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями.

Собівартість одного замовлення визначається як сума всіх витрат, зібраних у картці обліку витрат за конкретним замовленням від моменту її відкриття до моменту завершення робіт.

Попередільний метод обліку витрат (від слова переділ — певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці, готовий до використання чи продажу) на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі. Напри-

клад, у нафтопереробній, хімічній, сталеплавильній, харчовій, цукровій промисловостях тощо.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується в серійних виробництвах на безперервній основі для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції (в цьому випадку береться до уваги однакова вартість кожного зразка продукції), наприклад випікання одного сорту хліба, печива, виготовлення одного виду макаронних виробів, цукерок, соку, пива, фармацевтичних препаратів, взуття, одягу, виробництва цукру тощо.

Змішаний метод використовується в основному в серійних автоматизованих і роботизованих виробництвах, де готова продукція має багато загальних та індивідуальних характеристик. Наприклад, одночасний випуск на одній технологічній лінії декількох марок телевізорів, комп'ютерів, автомобілів та іншої продукції. При цьому облік витрат на виробництво будь-яких окремих ідентичних деталей (наприклад, корпусів до телевізорів) можна вести, використовуючи позамовний метод, а облік витрат на технологічній лінії (збирання або конвеєр), де із сировини одержується готовий продукт — попередільний.

Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, що використовуються на виробництві і залежить від керівництва і бухгалтерів самого підприємства.

При виборі позамовного методу обліку витрат на виробництво повинна виконуватись одна з таких умов: 1) кожний зразок або партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюються від інших зразків або інших партій зразків готової продукції; 2) кожний зразок або партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням або безпосередньо за завданням замовника; 3) випускається відносно невелика кількість продукції; 4) виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

Основним моментом при використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво є необхідність точного обліку і відокремлення витрат за яким-небудь одним замовленням (роботою) від витрат за іншими замовленнями (роботами).

У випадку, коли витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення (роботи) або до декількох з них, тобто облік ведеться тільки по виробництву в цілому, а не за окремими замовленнями — застосовується попередільний метод або комбінація позамовного і попередільного методів.

Для обчислення собівартості продукції при попередільному методі вартість усіх виробничих витрат (прямих та непрямих), які були здійснені на підприємстві протягом одного звітного періоду, ділиться на загальну кількість зразків готової продукції, виготовлених протягом цього звітного періоду.

Попередільний метод має два варіанти: однопередільний (простий) та багатопередільний.

При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється на окремі етапи, а від першої до останньої операції становить одне ціле, наприклад, хлібовипікання тощо.

Багатопередільний метод використовується у випадку, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (переділів). При цьому наприкінці кожного переділу одержують напівфабрикат, собівартість якого калькулюється.

4. Організація аналітичного обліку витрат 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. Основними виробничими підрозділами промислового підприємства є цехи або самостійні ділянки.

Цехом називається відокремлена в адміністративно-господарському розумінні виробнича частина підприємства, яка складається з декількох ділянок, що спеціалізуються на випуску певної продукції (заготовок, деталей, вузлів, виробів) або на виконанні однорідних технологічних процесів.

Відповідно до технологічних процесів виробництва цехи розрізняють за їх функціональними ознаками.

Основні, де здійснюється основний виробничий процес із випуску продукції, що поділяється на три стадії — заготівельну, обробку та збирально-оздоблювальну. До основних цехів відносяться цехи, що виготовляють продукцію, яка за своїм призначенням не відрізняється від тієї, на якій спеціалізується підприємство, але з такого ж основного матеріалу (не з його відходів), та цехи, які випускають напівфабрикати (наприклад, цех нормалей — гвинтів, шайб, гайок тощо).

Допоміжні цехи, які не беруть безпосередньої участі у виготовленні продукції, але забезпечують безперебійність виробничого

процесу в основних цехах: інструментальний, модельний, ремонтно-механічний тощо. Обслуговуючі, які сприяють нормальній роботі основних та допоміжних цехів.

Побічні, які займаються переробленням відходів основного виробництва та виготовленням товарів широкого вжитку. Побічне виробництво може бути організоване як самостійна галузь роботи підприємства, яка виконує частину його основної виробничої програми (наприклад, виготовлення паркету з відходів та обрізків деревини).

Експериментальні, які призначені для виготовлення дослідних зразків виробів та виконання експериментальних робіт.

Виробнича структура цеху — це сукупність його ділянок, допоміжних і обслуговуючих ланок, форма їх зв'язків, характер спеціалізації та кооперування для спільного процесу виготовлення продукції.

Ділянка являє собою первинний виробничий підрозділ промислового підприємства. Ділянки можуть входити до складу цехів або бути самостійними структурними підрозділами. Підприємства, що мають безцехову структуру, складаються тільки з їх самостійних ділянок.

Залежно від масштабів виробництва та характеру спеціалізації ділянка може мати різні назви: майстерня — це велика та слабо-спеціалізована ділянка; відділ цеху — це велика ділянка або декілька функціонально пов'язаних ділянок (у поточному виробництві вузькоспеціалізована ділянка називається лінією, в серійному — конвеєром)

Допоміжні виробництва — це сукупність цехів та інших підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва, виконанням робіт для нього і наданням йому послуг.

Допоміжними вважаються виробництва, які забезпечують інші підрозділи свого підприємства різними видами енергії (електроенергією, паром, газом), транспортними послугами, виконують ремонт основних засобів, виготовляють інструменти, штампи, запасні частини, будівельні матеріали, деталі, конструкції тощо. Деяка частина продукції, робіт або послуг допоміжних виробництв може бути реалізована стороннім споживачам (підприємствам, організаціям, установам, фізичним особам).

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведеться в розрізі таких видів виробництв:

— інструментальні (виготовлення інструментів, пристроїв, штампів, моделей, запасних частин, виробництво будівельних конструкцій і деталей);

— ремонтні (ремонт механічного і електричного обладнання, транспортних засобів, будівель і споруд);

— енергосилові (забезпечення різними видами електро- і теплоенергії, стислим повітрям, киснем, водою);

— транспортні (залізничний, водний і автомобільний транспорт тощо).

Виходячи з потреб основного виробництва, встановлених норм і технічних нормативів споживання послуг, усім підрозділам допоміжних виробництв керівництвом підприємства встановлюються завдання (нормативи, замовлення) щодо виробництва виробів, робіт і послуг, щодо собівартості та, відповідно, планово-розрахункова вартість одиниці виробів або послуг та інші госпрозрахункові показники. Ці показники необхідні для внутрішньовиробничого госпрозрахунку, а на великих підприємствах — для розрахунків між підрозділами основного і допоміжного виробництв за надані послуги та оприбуткування виготовлених інструментів і матеріалів. Для ефективного контролю за обсягом послуг допоміжних виробництв у цехах основного виробництва встановлюються лічильники, вимірювальні пристрої, деталізуються нормативи і норми для забезпечення контролю за споживанням послуг допоміжних виробництв. Витрати допоміжних виробництв розподіляються пропорційно кількості послуг, що споживаються.

У виробництвах, які випускають однорідну продукцію, всі витрати за місяць розподіляються на кількість виробленої продукції або послуг у відповідних одиницях виміру (1 кВт-год електроенергії, 1 Гкал тепла, 1 т пару, 1000 м³ води, 1 т перевезень, 1 год роботи автомобіля тощо).

Складніше організований розподіл витрат у виробництвах, що випускають різнорідну продукцію. На першому етапі тут розподіляються непрямі витрати, на другому — оцінюються залишки незавершеного виробництва.

Особливістю допоміжних виробництв є наявність взаємних (зустрічних) послуг. Для спрощення цих складних розрахунків доцільно оцінювати і списувати взаємні та інші послуги за плановою або нормативною собівартістю. У деяких випадках допускається віднесення послуг за фактичною собівартістю минулого місяця.

Обслуговуючі виробництва та господарства — це виробництва, діяльність яких не пов'язана з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг та не відповідає меті створення даного підприємства.

Продукція обслуговуючих виробництв та господарств, а також виконані ними роботи та послуги можуть споживатись як безпосередньо самим підприємством для власних потреб, так та іншими, сторонніми (зовнішніми), споживачами.

Аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв ведеться в розрізі таких виробництв та господарств:

— житлово-комунальні (утримання гуртожитків, житлових будинків, пралень, лазень, тощо);

— науково-дослідні та конструкторські підрозділи;

— майстерні побутового обслуговування (ательє, перукарні);

— їдальні та буфети;

— будинки відпочинку, санаторії, профілакторії, спортивні клуби та інші установи оздоровчого та культурно-просвітницького призначення;

— дитячі дошкільні установи.

5. Облік допущеного браку у виробництві

Одним з основних видів втрат у виробництві є брак продукції.

Брак у виробництві — це вироби або роботи, які не відповідають установленим вимогам і непридатні для використання за прямим призначенням або потребують додаткового оброблення.

На деяких виробництвах виникають відходи, які поділяються на технологічні втрати і технічно неминучий брак. До технологічних втрат належить вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів і виробів, що не відповідають вимогам нормативно-технічної документації та виникають у виробництві внаслідок невідповідності виробничих запасів технологічним вимогам або непередбачених відхилень у здійсненні окремих операцій, недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу.

Технічно неминучий брак у виробництві — це напівфабрикати, деталі, вироби, які з технологічних причин не відповідають вимогам нормативно-технічної документації і не можуть бути використані за своїм «прямим призначенням або можуть бути використані тільки після усунення виявлених недоліків.

Облік браку у виробництві класифікують за такі ознаками.

1. За місцем виникнення: внутрішній брак — брак, виявлений до відвантаження продукції (або передачі) споживачеві; зовнішній — брак, виявлений безпосередньо в покупця.

2. За характером дефектів: остаточний брак — брак, який неможливо виправити або економічно недоцільно виправляти; виправний брак, який може бути виправлений додатковим обробленням або заміною непридатних деталей і комплектуючих.

3. За причинами виникнення (неякісні матеріали, неподача електроенергії тощо).

4. За винними особами (робітник, постачальник).

Не вважаються браком продукти, виробі, напівфабрикати, виготовлені за підвищеними технічними вимогами, в тому разі якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти або виробі широкого вжитку.

Не належать до браку також втрати від сортності, тобто від переведення продукції за якістю в нижчий сорт. Виникнення браку у виробництві документують актом про брак (форма Т-46), повідомленням, листком про брак або у відомостях (форма Т-47). У цих документах зазначають дані про забраковану продукцію, її вид, сорт, типорозмір, одиницю виміру, кількість, причини виникнення браку, винну особу, вид браку. Ці документи підписує комісія в складі керівника або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, керівників відділів: матеріально-технічного, збуту, ціноутворення, виробництва. У разі, коли вартість матеріальних цінностей зменшується за рахунок втрат споживчих властивостей, комісія підприємства повинна мати пояснювальні записки від матеріально відповідальних осіб про неправильне зберігання або використання.

На підставі акту брак оцінюють за нормативною вартістю з урахуванням місця виникнення браку та технологічної операції.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві продукції передбачено рахунок 24 «Брак у виробництві».

Цей рахунок призначено для обліку господарських засобів. За дебетом рахунка 24 «Брак у виробництві» відображаються витрати від виявленого зовнішнього та внутрішнього браку (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), виграти на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; по кредиту — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, і суми, що

списуються на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили виникнення браку продукції.

Аналітичний облік за даним рахунком ведеться за видами виробництва продукції, по якій виник брак, а також у розрізі статей калькуляції.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» щомісяця закривається. Облік ведеться за статтями. До статті калькуляції «Втрати внаслідок технічного від браку неминучого браку» включають:

а) собівартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;

б) вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження устаткування, в разі зупинки або простою обладнання через тимчасове відключення енергії;

в) вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих під час транспортування на виробництві;

г) витрати на усунення технічно неминучого браку.

Зовнішній остаточний брак оцінюється за фактичною виробничою собівартістю забракованих виробів, включаючи витрати на відправку, демонтаж і повернення цих виробів. Вартість забракованих виробів відновлюється на рахунку 23 «Виробництво» сторнувальними записами по відвантаженню продукції. Після цього вартість забракованих виробів списується проводкою: Д-т рах. 24, К-т рах. 23.

Собівартість внутрішнього браку визначається як сума фактично понесених витрат за всіма статтями калькуляції, за винятком витрат на підготовку та освоєння виробництва, загальновиробничих витрат та інших спеціальних витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції. Втрати підприємств від браку продукції, який можна виправити, складаються з витрат на її повторне або додаткове оброблення. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників за поставку неякісних матеріалів, які стали причиною браку. Суми витрат від браку відображаються на виробничих рахунках за мінусом втрат, які віднесені на винних осіб.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

а) витрати на сировину, матеріали та напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;

б) витрати на заробітну плату робітників, нараховану за виведення браку;

в) відрахування на соціальне страхування.

Загальновиробничі витрати включаються до собівартості технічного неминучого браку пропорційно сумі основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), за нормативним співвідношенням, обчисленим під час визначення кошторисних (нормативних) ставок.

Якщо брак не виправний, кінцевий, то необхідно виділити із суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковані і вилучені вироби, та списати її з рахунка 23 «Виробництво» за статтями витрат: матеріали, зарплата, загальновиробничі витрати) на рахунок 24 «Брак у виробництві»: Д-т рах. 24, К-т рах. 23 — фактична собівартість кінцевого браку.

Бракована продукція не відображається в складі незавершеного виробництва. Проте в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах, де втрати відносяться на уточнення замовлення, по якому визначено брак, зазначені втрати включаються в замовлення як незавершені виробництвом у звітному періоді, і повинні бути відображені в складі незавершеного виробництва.

Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виведення, а при не виправному (кінцевому) браку — вартість матеріалів (за вирахуванням відходів), сума основної зарплати, виключаючи вартість браку за ціною лому. В бухгалтерському обліку подібні ситуації відображаються так:

— Д-т рах. 209 «Інші матеріали», К-т рах. 24 «Брак у виробництві» — оприбуткування лому від списання кінцевого браку;

— Д-т рах. 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», К-т рах. 24 «Брак у виробництві» — списання на винних осіб витрат від кінцевого і виправного браку;

— Д-т рах. 374 «Розрахунки за претензіями», К-т рах. 24 «Брак у виробництві» — виставлена претензія за поставку неякісних ТМЦ, з вини яких виникли втрати від браку.

Різниця між собівартістю забракованих виробів і сумою відшкодувань витрат від браку являє собою величину витрат від браку. Запис на рахунках буде таким: Д-т рах. 23 «Виробництво», К-т рах. 24 «Брак у виробництві».

Кореспонденція рахунків з обліку браку у виробництві представлена в табл. 9.2.

**ВІДОБРАЖЕННЯ ВТРАТ
ВІД БРАКУ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Витрачені матеріали, паливо, запасні частини для виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси»
2	Відпущено МШП для виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	22 «Малочінні і швидкозношувані предмети»
3	Списані втрати від невикраденого браку, виявленого в цехах основного виробництва	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
4	Списана вартість забракованих напівфабрикатів власного виробництва, напівфабрикати власного виробництва використані для виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	25 «Напівфабрикати»
5	Включена до собівартості невикраденого браку відповідна частина загальноновиробничих витрат	24 «Брак у виробництві»	91 «Загальноновиробничі втрати»
6	Відображена собівартість продукції, відправленої покупцеві для заміни забракованої продукції	24 «Брак у виробництві»	26 «Готова продукція»
7	Оплачені готівкою витрати, пов'язані з виправленням браку	24 «Брак у виробництві»	30 «Каса»

8	Оплачені з поточного або валютного рахунка витрати, пов'язані з виправленням браку	24 «Брак у виробництві»	31 «Рахунки в байках»
9	Акцептований рахунок, постачальника за послуги, надані по виправленню браку або по проведенню гарантійного ремонту	24 «Брак у виробництві»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
10	Нарахована заробітна плата за виправлення браку та проведення відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	24 «Брак у виробництві»	66 «Розрахунки з працівникам оплати праці», 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням»
11	Оплачені з підзвітних сум витрати, пов'язані з виправленням браку	24 «Брак у виробництві»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
12	Відображені витрати по виправленню продукції, відправленої споживачам	24 «Брак у виробництві»	37 «Розрахунки з різними дебіторами», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
13	Відображено внутрішнє переміщення бракованої продукції (передача зі складу на склад, зміна матеріально відповідальної особи)	24 «Брак у виробництві»	24 «Брак у виробництві»
14	Оприбутковані матеріали, паливо, запчастини, які залишилися після виправлення браку або при списанні невикористаного браку (за ціною можливого використання)	20 «Виробничі запаси»	24 «Брак у виробництві»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
15	Оприбутковані матеріальні цінності, що залишилися після списання остаточного браку і які можуть бути використані як МШП	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	24 «Брак у виробництві»
16	Втрати від браку, визначені на підставі висновків ВТК, включені до собівартості продукції, робіт і послуг	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»
17	Оприбутковані придатні напівфабрикати, які були складовою частиною забракованих виробів (за ціною можливого використання)	25 «Напівфабрикати»	24 «Брак у виробництві»
18	Пред'явлені претензії підприємствам, з вини яких виникли втрати від браку	374 «Розрахунки за претензіями»	24 «Брак у виробництві»
19	Утримана вартість забракованої продукції із заробітної плати осіб, які допустили брак	66 «Розрахунки з оплати праці»	24 «Брак у виробництві»
20	Списані втрати від браку за рахунок винних у нанесенні матеріального збитку осіб	375 Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» завданих збитків»	24 «Брак у виробництві»
	Списана за рахунок прибутку вартість втрат від браку у випадку або у випадку виникнення його внаслідок непередбачених подій	94 «Інші витрати операційної діяльності»... 99 «Надзвичайні витрати»	24 «Брак у виробництві»

6. Облік виробництва напівфабрикатів

Під напівфабрикатом розуміють продукт окремих технологічних фаз (переробок, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти одну або декілька технологічних фаз оброблення, перш ніж стати готовою продукцією. Проте для даної стадії (фази перероблення) він є закінченим продуктом.

Напівфабрикати, що отримані у виробничих одиницях, цехах підприємствах і потребують дороблення (в наступних виробничих одиницях, цехах або переробних підприємствах) чи укомплектування у вироби, називають напівфабрикатами власного виробництва.

До напівфабрикатів власного виробництва відносять: чавун переробний у чорній металургії (при повному циклі); сира гума і клей у гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-тукових комбінатах хімічної промисловості; деталі й агрегати в машинобудуванні тощо.

В окремих галузях рух напівфабрикатів з цеху в цех відображається в оперативному обліку диспетчерською службою цеху (наприклад, складання балансу руху напівфабрикатів). Такий варіант обліку називається *безнапівфабрикатним*, оскільки рух напівфабрикатів не відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

Напівфабрикати, які реалізуються на сторону, слід обліковувати на окремому рахунку 25 «Напівфабрикати». Облік руху напівфабрикатів всередині підприємства ведеться на рахунку 23 «Виробництво». Напівфабрикати, які споживаються всередині підприємства, називаються *невідчуженими*. Підприємство може виробляти або тільки невідчужені напівфабрикати, або частково відчужені, а частково невідчужені, тому що коли всі напівфабрикати йдуть на продаж, то вони вважаються готовою продукцією.

Покупцями напівфабрикатів можуть бути: інші підприємства — з метою подальшого оброблення (перероблення) напівфабрикатів у готову продукцію (пряжа, відливка сталева, спирт); кінцеві споживачі — фізичні або юридичні особи (спирт, вершки молочні, фарш м'ясний). Оцінюють напівфабрикати відповідно до вимог п. 16-22 П(С)БО 9 «Запаси».

Напівфабрикати, які деякий час між операціями зберігаються на складі оцінюють за спеціально розробленими обліковими ці-

нами на базі планової собівартості. Облік та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва, які реалізуються на сторону, ведеться на рахунку 25 «Напівфабрикати».

За дебетом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом — вибуття напівфабрикатів внаслідок продажу, передачі до подальшого перероблення, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

Кореспонденція рахунків з обліку напівфабрикатів власного виробництва представлена в табл. 9.3.

7. Облік виробленої готової продукції

До готової продукції належить продукція, оброблення якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів відповідають затвердженим стандартам, пройшли технічний контроль підприємства і здані на склад або замовникові (покупцю) згідно з діючим порядком прийняття продукції. Продукція є результатом виробництва. Всі елементи виробничого процесу — сировина, матеріали, які перебувають на різних його стадіях, — утворюють незавершене виробництво.

Готова продукція може мати кількісні та якісні характеристики. Наприклад, кількість виражається масою, довжина — метрами, якість — сортом. Але завжди продукція матиме вартісну характеристику.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю.

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту і складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Таблиця 9.3

**ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЦТВА
НАПІВФАБРИКАТІВ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковані на склад напівфабрикати власного виробництва	25 «Напівфабрикати»	23 «Виробництво»
2	Проведене дооцінювання напівфабрикатів власного виробництва	25 «Напівфабрикати»	423 «Дооцінка активів»
3	Оприбутковані куплені напівфабрикати, в т. ч. ПДВ	25 «Напівфабрикати» «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядчиками»
4	Оприбутковані лишки напівфабрикатів, виявлені при інвентаризації	25 «Напівфабрикати»	71 «Інший операційний дохід»
5	Відображена недостача напівфабрикатів власного виробництва, виявлена при інвентаризації	947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»	25 «Напівфабрикати»
6	Списані втрати напівфабрикатів внаслідок стихійного лиха, пожежі тощо	99 «Надзвичайні втрати»	25 «Напівфабрикати»
7	Напівфабрикати, використані для потреб виробництва	23 «Виробництво»	25 «Напівфабрикати»

Закінчення табл. 9.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
8	Напівфабрикати, використані для виправлення браку продукції	24 «Брак у виробництві»	25 «Напівфабрикати»
9	Відображені втрати від браку напівфабрикатів власного виробництва; витрачені напівфабрикати на виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	25 «Напівфабрикати»
10	Напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації, відображені в складі готової продукції	26 «Готова продукція»	25 «Напівфабрикати»
11	Списані напівфабрикати, передані дочірнім підприємствам та внутрішнім підрозділам, що мають окремий баланс	682 «Внутрішні розрахунки», 683 Внутрішньогосподарські розрахунки»	25 «Напівфабрикати»
12	Списана облікова вартість реалізованих напівфабрикатів	90 «Собівартість реалізації»	25 «Напівфабрикати»
13	Напівфабрикати власного виробництва, використані для загальногосподарських та загальногосподарських потреб	91 «Загально-виробничі втрати», 92 «Адміністративні витрати»	25 «Напівфабрикати»
14	Проведена уцінка напівфабрикатів	946 «Втрати від знецінення запасів»	25 «Напівфабрикати»

Супутня продукція — це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшого оброблення або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні і кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

Побічна продукція — це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

У поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено два рахунки — 26 та 27. Ці рахунки по відношенню до балансу активні. Рахунок 26 «Готова продукція» використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством.

За дебетом рахунка 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю. При списанні готової продукції з рахунка 26 сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунка 26 і за дебетом відповідних рахунків.

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітнього періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка визначається в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції та на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

За дебетом рахунка 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом — вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху, складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх маса та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися і за необхідності, зважуватися.

Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції, зданої на склади підприємства, в натуральному і вартісному виразі. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

Накопичувальні відомості випуску готової продукції (в натуральному і вартісному виразі) і накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів протягом місяця.

Ціна проставляється на підставі номенклатури-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції. У ньому вказується вид кожного виробу, його відмітні ознаки (модель, артикул, марка, фасон тощо), привласнений йому код, сукупний номенклатурний номер, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції в даній організації, та облікові ціни.

Залежно від виду випуск готової продукції з виробництва оформлюється та відображається в обліку по-різному. Якщо продукція

має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад, і в такому разі будуть оформлені первинні документи — акти, накладні тощо. Якщо продукція є унікальною (пароплав, будинок тощо), то відповідний випуск (передача замовникові) оформлюється актами з участю авторитетної фахово-інженерної комісії.

Відпуск (відвантаження) продукції покупцю оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера і дати договору із замовником, назви та реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни і вартості.

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральних (характеризують кількість, обсяг та масу продукції відповідно до їх фізичних властивостей, використовують для кількісного обліку готових виробів); умовно-натуральних (показники, необхідні для одержання узагальнених показників з обліку однорідної продукції, що визначають за допомогою певних коефіцієнтів співвідношення вартісним — ціннісним — показником виготовленої продукції, є обсяг товарної продукції і вартісних показників).

На складі У облікових реєстрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному виразі.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами: 1) в сортових картках складського обліку; 2) безкартковим способом.

У бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання. При безкартковому способі за допомогою ЕОМ кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва і руху готових виробів у розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансованість даних по оприбуткуванню, відпуску і залишках продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки. При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію за запитом. Картки замінюються оперативними машинограмами залишків та руху готової продукції по кожному найменуванню та виду.

У кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції, який оформлюється прибутковими і видатковими документами, здійснюється за видами готової продукції, яка може відобразитися за обліковими цінами (плановою собівартістю, оптовими та відпусковими цінами тощо) з виділенням у регістрах відхилень фактичної виробничої собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами.

Облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно з договірним асортиментом на всіх стадіях її руху; зберіганням готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування і в дорозі); своєчасним виписуванням документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям та їх контроль за своєчасним здійсненням платежів; використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звітти відбуватиметься її відвантаження та реалізація. Можливий і інший підхід (здебільшого на малих підприємствах, фермерських господарствах тощо), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують.

Продукція, яка не має кількісних характеристик, — робота, послуга (посередництво) або великогабаритні вироби — будинок, пароплав тощо безпосередньо передається з виробництва покупцеві (замовникові).

Якщо облік готової продукції ведеться за обліковими цінами, то по закінченні звітного періоду, після визначення фактичної собівартості готової продукції, записи по випуску і відвантаженню коригуються на суму відхилень фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами шляхом їх зіставлення. Від'ємна сума відхилень фіксується методом червоного сторно, додатна — звичайним записом.

Щоб правильно визначити фактичну собівартість готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, доцільно на кінець звітного періоду визначати залишки незавершеного виробництва. Вони відображаються за дебетом рахунка 23 «Виробництво». Облік готової продукції відображається бухгалтерськими проводками, показаними в табл. 9.4.

БУХГАЛТЕРСЬКЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбуткована на склад готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2	Відображені в складі готової продукції 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	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як МШП	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	26 «Готова продукція»
6	Використана готова продукція для внутрішніх потреб цехів; повернена готова продукція в цех для оздоблення	23 «Виробництво»	26 «Готова продукція»
7	Нестача, виявлена при інвентаризації готової продукції, віднесена на винну особу	375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»	26 «Готова продукція»
8	Списана на фінансові результати первісна вартість готової продукції (у випадку, коли підприємства для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8)	791 «Результат основної діяльності»	26 «Готова продукція»
9	Використана готова продукція для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам	808 «Витрати товарів»	26 «Готова продукція»
10	Відображена сума витрат від знецінення запасів, псування цінностей; списана готова продукція, непридатна для продажу; проведена уцінка готової продукції, яка втратила свої первісні якості (якщо підприємство не використовує рахунків класу 9)	84 «Інші операційні витрати»	26 «Готова продукція»

Закінчення табл. 9.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
11	Списано вартість готової продукції, втраченої внаслідок надзвичайної події (якщо підприємство не застосовує рахунок класу 9)	85 «Інші витрати»	26 «Готова продукція»
12	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
13	Використана готова продукція для адміністративних потреб	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»
14	Використана готова продукція для позавиробничих потреб	93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція»
15	Списана вартість готової продукції, використаної для досліджень, що здійснює підприємство	941 «Витрати на дослідження і розробки»	26 «Готова продукція»
16	Списані витрати, пов'язані із знеціненням (уцінкою) готової продукції	946 «Втрати від знецінення запасів»	26 «Готова продукція»
17	Списана нестача готової продукції, що виявлена в процесі її збереження та реалізації, якщо на час установлення нестачі виявляється не встановлено (одночасно сума такої нестачі відображається на позабалансовому рахунку 07)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	26 «Готова продукція»
18	Списана на інші витрати операційної діяльності вартість готової продукції, використаної для потреб житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	26 «Готова продукція»
19	Списана первісна вартість готової продукції, втрачених внаслідок стихійного лиха (повеней, землетрусів, граду тощо); внаслідок техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві; від інших надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	26 «Готова продукція»

8. Облік загально виробничих витрат

Загально виробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів і управлінням ними. Загально виробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат установлюється підприємством.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунок 91 «Загально виробничі витрати». Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. Рахунок 91 — активний, витратний, збірно-розподільчий, призначений для обліку господарських процесів.

За дебетом рахунка 91 «Загально виробничі витрати» відображають суму визнаних витрат, за кредитом — щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат або елементами. Первинними документами при відображенні накопичення загально виробничих витрат є накладна, рахунок, ВКО, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загально виробничих витрат за відповідним розподілом оформляється, довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

По закінченні місяця загально виробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною продукцією і вправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами (групами виробів).

Змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (часу роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (машино-години, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо) при нормальній потужності, яка визначається підприємством самостійно і відображається в обліковій політиці. При цьому під *нормальною потужністю* розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Усі розподілені витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їхньої фактичної величини.

Виходячи з економічного змісту, розподіл загальновиробничих витрат виконується в такій послідовності:

— перший етап — усі загальновиробничі витрати поділяються на постійні (що не залежать від обсягів виробництва) і змінні (безпосередньо пов'язані з масштабами діяльності);

— другий етап — вибір бази розподілу. Залежно від особливостей відповідних виробництв застосовуються такі бази розподілу загальновиробничих витрат:

1) пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників (без прогресивно-преміальних доплат). Може бути використаний як виняток тільки на підприємствах з однаковим рівнем механізації та автоматизації виробництва (швейних, взуттєвих, шкіряних, консервних);

2) пропорційно витратам по переробці (хімічна, нафтопереробна промисловість);

3) пропорційно кількості (масі) виготовленої продукції (металургія, виробництво будівельних матеріалів, гірничодобувна промисловість);

4) пропорційно часу роботи об'єднання тощо.

— третій етап — визначення нормальної потужності підприємства, тоюто вираження її в одиницях виміру вибраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно врахували не тільки чисто технічний потенціал обладнання, а й змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо;

— четвертий етап — обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності. Якщо ваше підприємство цього рівня ще не досягло, то без серйозного економічного прогнозування не обійтися;

— п'ятий етап — розрахунок питомих показників постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат у розрахунку на одиницю бази (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню відрядної зарплати промислово-виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо).

Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів, вважаються розподіленими і списуються в Д-т рах. 23 «Виробництво». Інші витрати є нерозподіленими і потрапляють в Д-т рах. 90 «Собівартість реалізації». Основні бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат наведені в табл. 9.5.

9. Облік адміністративних витрат

До адміністративних витрат відносяться такі витрати: загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінювання майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати адміністративного призначення.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Рахунок 92 є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів.

За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, передбачених кошторисом.

Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Бухгалтерські проводки по списанню та розподілу адміністративних витрат наведені в табл. 9.6.

**ОСНОВНІ БУХГАЛТЕРСЬКІ
ПРОВОДКИ З ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНО ВИРОБНИЧИХ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахований знос основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого призначення	91 «Загально виробничі витрати»	113 «Знос необоротних активів»
2	Списані виробничі запаси на витрати по обслуговуванню виробництва	91 «Загально виробничі витрати»	21 «Виробничі запаси»
3	Передані в експлуатацію МІЩІ загально виробничого призначення	91 «Загально виробничі витрати»	22 «Малощіні та швидкозношувані предмети»
4	Оплачені готівкою загально виробничі втрати	91 «Загально виробничі витрати»	30 «Каса»
5	Оплачені загально виробничі витрати з рахунку в банку	91 «Загально виробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
6	Списана на загально виробничі витрати сума раніше пред'явленої претензії, яка не підлягає задоволенню	91 «Загально виробничі витрати»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
7	Списана на загально виробничі витрати звітного періоду відповідна частина витрат майбутніх періодів	91 «Загально виробничі витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8	Акцептовані рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництв (електроенергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91 «Загально виробничі витрати»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»

9	Акцептовані рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництва (електроенергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91 «Загально виробничі витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
10	Відображені витрати по обслуговуванню виробництва, що здійснюються дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами, які мають окремі баланси	91 «Загально виробничі витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
11	Списано суми витрат за елементами на загально виробничі витрати (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	91 «Загально виробничі витрати»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
12	Списано суму загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
13	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»
14	Списано суму загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
15	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

Таблиця 9.6

**ВІДОБРАЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ
ВИТРАТ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів агальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію МШП загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Включено до складу адміністративних витрат вартість готової продукції, що використана для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»
5	Включено до складу адміністративних витрат вартість товарів, що використані для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	28 «Товари»
6	Оплачено готівкою загальногосподарські витрати	92 «Адміністративні витрати»	301 «Каса в національній валюті»
7	Списано на загальногосподарські витрати суму незадоволеної претензії	92 «Адміністративні витрати»	374 «Розрахунки за претензіями»
8	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	192 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підвітними особами»

9	Списано на загальногосподарські витрати звітного періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
10	Отримано юридичні послуги щодо оцінювання майна	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
11	Нараховано фінансові санкції за результатами перевірки податковими органами	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
12	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
13	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
14	Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
15	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

10. Облік витрат на збут

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них відносяться: витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах; витрати на ремонт тари; оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг. У торговельних організаціях до складу витрат на збут включається частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Рахунок 93 є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів.

За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат на збут (витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг); за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях у розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні реєстри ведуть у розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Розподіл витрат по збуту відображається бухгалтерськими проводками (табл. 9.7).

**ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ
НА ЗБУТ БУХГАЛТЕРСЬКИМИ ПРОВОДКАМИ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 «Витрати на збут»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано пакувальні матеріали	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію МШП для потреб по збуту	93 «Витрати на збут»	22 «Малощітні та швидкозношувані предмети»
4	Включено у витрати на збут вартість готової продукції, використаної для потреб реалізації	93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція»
5	Оплачено півкою витрати на збут	93 «Витрати на збут»	30 «Каса в національній валюті»
6	Відображено витрати на службові відрадження працівників збуту	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Списано на витрати на збут звітного періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»

Закінчення табл. 9.7

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
8	Створено резерв для покриття витрат з мовливого майбутнього гарантійного ремонту	93 «Витрати на збут»	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
9	Отримано маркетингові послуги	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з вітчизняними поставальниками»
10	Нараховано заробітну плату продавцям та проведені відрахування на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
11	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
12	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
13	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	93 «Витрати на збут»

12. Облік інших операційних витрат

До інших операційних витрат включаються: витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»:

— собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

— собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

— сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

— втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

— втрати від знецінення запасів; недостачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойка;

— витрати на виплати матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

інші витрати операційної діяльності. Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Рахунок 94 є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів. На рахунку 94 ведеться облік, витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має субрахунки, показані в табл. 9.8.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Надходження та списання інших витрат операційної діяльності у фінансовому обліку відображають бухгалтерськими проводками, показаними в табл. 9.9.

ХАРАКТЕРИСТИКА РАХУНКА 94 «Інші витрати операційної діяльності»

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика
941	Витрати на дослідження і розробки	Ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, які здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	Відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	Ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо)
944	Сумнівні та безнадійні борги	Узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг
945	Втрати від операційної курсової різниці	Ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
946	Втрати від знецінення запасів	Ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»
947	Нестачі і втрати від псування цінностей	Ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації, якщо на час установалення нестачі винуватець не виявлений. Одночасно зі списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, списується на витрати балансова вартість активу і зраховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи»
948	Визнані штрафи, пені, неустойки	Ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством зобов'язань та умов договорів
949	Інші витрати операційної діяльності	Узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо

**ТИПОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВІДКИ ПО НАДХОДЖЕННЮ
ТА СПИСАННЮ ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано недостачу основних засобів за залишковою вартістю	94 «Інші витрати операційної діяльності»	10 «Основні засоби»
2	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів, досліджень та розробок житлово-комунального господарства і об'єктів соціально-культурного призначення	94 «Інші витрати операційної діяльності»	13 «Знос необоротних активів»
3	Відпущено зі складу виробничі запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства	94 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
4	Відображено собівартість реалізованих запасів	943 «Собівартість реалізованих запасів»	20 «Виробничі запаси»
5	Відпущено зі складу малоцінні і швидкозношувані предмети для виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
6	Здійснено безоплатну передачу: сума ПДВ	94 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси, 64 «Рорахунки за податками
7	Списано суму уцінки товарів до чистої вартості їхньої реалізації	94 «Інші витрати операційної діяльності»	28 «Товари»
8	Списано недостачу готової продукції	947 «Нестачі і втрати від псування»	26 «Готова продукція»
9	Здійснено коригування податкового кредиту з ПДВ при віднесенні недостач на витрати звітного періоду	94 «Інші витрати операційної діяльності»	64 «Рорахунки за податками й платежами»
10	Сплачено штрафи в бюджет	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Закінчення табл. 9.9

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
11	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	33 «Інші кошти»
12	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	30 «Каса», 33 «Інші кошти», 36 «Рорахунки з покупцями та замовниками», 63 «Рорахунки з постачальниками та підрядчиками», 68 «Рорахунки за іншими операціями»
13	Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
14	Нараховано заробітну плату працівникам житлово-комунального господарства та проведено відрахування на соціальні заходи	949 «Інші витрати операційної діяльності»	66 «Рорахунки з оплати праці» 65 «Рорахунки за страхуванням»
15	Нараховано матеріальну допомогу працівникові підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	66 «Рорахунки з оплати праці»
16	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	63 «Рорахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Рорахунки за податками й платежами»
17	Списано суми витрат за елементами на інші витрати операційної діяльності (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	94 «Інші витрати операційної діяльності»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
18	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Таким чином, рахунки класу 9 ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Але облік витрат з використанням рахунків класу 9 та класу 8 полегшує складання Звіту про фінансові результати (особливо це стосується великих підприємств).

13. Облік фінансових витрат

Крім операційної діяльності (основної діяльності підприємства, а також інших видів діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю), підприємство може здійснювати фінансову діяльність. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. У результаті такої діяльності виникають фінансові витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами, отриманими за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунок 95 «Фінансові витрати», який є активним, призначений для обліку господарських процесів та витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, випуском, триманням і обігом цінних паперів (у т. ч. відсотки за випущеними облігаціями, сума дисконту тощо), нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» має такі *субрахунки*:

- 951 «Відсотки за кредит»;
- 952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання (в кінці року або в кінці звітного місяця) на рахунок 79 «Фінансові результати». На субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» визначається результат від фінансової діяльності підприємства.

На субрахунок 951 ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, відсотків тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Первинними документами при відображенні нагромадження фінансових витрат є ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо. Списання витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Нагромадження та списання фінансових витрат відображають бухгалтерськими проводками (табл. 9.10).

Таблиця 9.10

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВІДКИ ПО НАГРОМАДЖЕННЮ
ТА СПИСАННЮ ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано з каси витрати на випуск акцій	95 «Фінансові витрати»	30 «Каса»
2	Відображено дисконт за випущеними облігаціями	95 «Фінансові витрати»	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
3	Нараховано відсотки за користування короткостроковим кредитом банку	95 «Фінансові витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Відображено витрати на фінансову оренду	95 «Фінансові витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5	Нараховано витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу	95 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
6	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»
7	Нараховано відсотки за виданим векселем	95 «Фінансові витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»

У ході здійснення діяльності підприємство може зазнавати втрат від участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Такими

інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. Асоційоване підприємство — це підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %) і які не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Втрати від участі в капіталі виникають у випадку, якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Інвестиції». Облік втрат від зменшення вартості інвестицій за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» активний, призначений для обліку господарських процесів, має такі субрахунки:

- 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 962 «Втрати від спільної діяльності»;
- 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом рахунка відображається сума визнаних втрат, за кредитом — списання витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 961 ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінювання необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 962 ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінювання необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 963 ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків або зменшення їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінювання необоротних активів та інвестицій тощо).

Первинними документами по відображенню суми визначених втрат від участі в капіталі та списання на фінансові результати є довідки (розрахунки) бухгалтерії.

Основні бухгалтерські проводки з обліку втрат від участі в капіталі показані в табл. 9.11.

**ОСНОВНІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВІДКИ
З ОБЛІКУ ВТРАТИ ВІД УЧАСТІ В КАПІТАЛІ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено інвестором частину збитку у складі втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції які обліковуються за методом участі в капіталі	96 «Втрати від участі а капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
2	Списано втрати від участі в капіталі для визначення фінансового результату фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Втрати від участі в капіталі»

14. Облік витрат, що виникають у ході інвестиційної діяльності

Інша діяльність підприємства розділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважають придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів); собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

При реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів особливістю є те, що собівартість їх реалізації буде збільшуватися на суму витрат, пов'язаних із реалізацією. Облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності

(крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності ведеться на рахунок 97 «Інші витрати». Рахунок 97 — активний, призначений для обліку господарських процесів за їхнім економічним змістом.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат є рахунок. ВКО, виписка банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку, довідка бухгалтерії тощо. Списання інших витрат оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії і відображається бухгалтерськими проводками (табл. 9.12).

Таблиця 9.12

ХАРАКТЕРИСТИКА РАХУНКА 97 «Інші витрати»

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика
971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їхньої реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією
972	Собівартість реалізованих необоротних активів	Відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їхньої реалізації) та інші витрати, пов'язані з їхньою реалізацією
973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	Відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату реалізації) та інші витрати, пов'язані з їхньою реалізацією
974	Втрати від неопераційних курсових різниць	Відображаються втрати за активами й підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	Відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій
976	Списання необоротних активів	Відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією (розбирання, демонтаж)
977	Інші витрати звичайної діяльності	Види діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 97 «Інші витрати»
978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	Відображаються виплати страхових сум та страхових відшкодувань
979	Перестраховування	Ведеться облік витрат, що складаються із сум часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам за договорами перестраховування

За дебетом субрахунків 971—977 відображається сума визначених витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати». За дебетом субрахунка 978 відображаються страхові суми та страхові відшкодування, що виплачені страховиками за договорами страхування (перестраховування), за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати». За дебетом субрахунка 979 відображаються суми часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам, за кредитом — відображаються повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) у разі дострокового припинення дії договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунка списується в кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Первинними документами при відображенні накопиченні інших витрат є рахунок, ВКО, виписка банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку, довідка бухгалтерії тощо. Списання інших витрат оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії і відображається бухгалтерськими проводками (табл. 9.13).

Таблиця 9.13

БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВІДКИ ПО СПИСАННЮ ІНШИХ ВИТРАТ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Реалізація фінансових інвестицій</i>			
1	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	74 «Інші доходи»
2	Списано реалізовані фінансові інвестиції	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»
<i>Реалізація необоротних активів</i>			
3	Списано балансову вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»
4	Оплачені витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів	97 «Інші витрати»	31 «Рахунки в банку»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
<i>Ліквідація необоротних активів</i>			
5	Відображено ліквідацію необоротних активів на залишкову вартість	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 18 «Інші необоротні активи»
6	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів	976 «Списання необоротних активів»	30 «Каса», 31 «Рахунки в банку»
7	Відображено суму ПДЗ (при ліквідації виробничих основних засобів)	97 «Інші витрати»	64 «Розрахунки за податками й платежами», 66 «Розрахунки з оплати праці»
<i>Інші витрати</i>			
8	Відображено втрати від неопераційної від'ємної курсової різниці	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	31 «Рахунки в банках», 34 «Короткострокові векселі одержані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
9	Віднесено на витрати суму уцінки, необоротних активів і фінансових інвестицій	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»
10	Відображено повернуті перестраховками частки страхових платежів	31 «Рахунки в банках»	979 «Перестраховання»
11	Списано суми страхових платежів, що сплачуються перестраховикам, на дохід від реалізації	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	979 «Перестраховання»
12	Списано інші витрати на фінансові результати	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	97 «Інші витрати»
13	Відображено витрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, оцінених за первісною вартістю	97 «Інші витрати»	13 «Знос необоротних активів»

15. Облік витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їхніх наслідків

До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно. Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. Для торговельного підприємства прикладами звичайної діяльності будуть реалізація товарів, розрахунки з постачальниками і покупцями, працівниками тощо. Переоцінювання активів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами також відносяться до звичайної діяльності як операції, що її супроводжують.

У свою чергу, надзвичайна подія — подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. Відповідно, надзвичайна подія — це подія, яка є випадковою і нехарактерною для діяльності даного підприємства. До таких подій відносять стихійне лихо, пожежі, техногенні аварії, експропріацію приватної власності державою тощо.

Однакові події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого. Наприклад, втрати від стихійного лиха будуть розглядатися як надзвичайні підприємством, яке їх понесло, і звичайними витратами для страхової компанії, яка здійснює страхування від таких випадків.

Під надзвичайними витратами розуміють невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерель.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Зміст і вартісну оцінку витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в примітках до фінансових звітів. Облік втрат і витрат, пов'язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді, ведеться на рахунок 99 «Надзвичайні витрати».

За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат (як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків — відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо), за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» має такі субрахунки:

- 991 «Втрати від стихійного лиха»;
- 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»;
- 993 «Інші надзвичайні витрати».

На субрахунку 991 ведеться облік затрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 ведеться облік втрат, понесених підприємством внаслідок техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві.

На субрахунку 993 ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

Первинними документами при відображенні суми визнаних витрат є накладна, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання надзвичайних витрат для визначення фінансових результатів від надзвичайних подій оформляється довідкою бухгалтерії.

Облік надзвичайних витрат, їх формування і списання відображаються слідуючи ми бухгалтерськими проводками (табл. 9.14).

Таблиця 9.14

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВІДКИ ПО ОБЛІКУ НАДЗВИЧАЙНИХ ВИТРАТ,
ЇХ ФОРМУВАННЯ І СПИСАННЯ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено списання майна внаслідок стихійного лиха	99 «Надзвичайні витрати»	10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси»
2	Оплачені готівкою надзвичайні витрати	99 «Надзвичайні витрати»	30 «Каса»
3	Списана частка витрат майбутніх періодів у зв'язку зі стихійним лихом	99 «Надзвичайні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
4	Списано надзвичайні витрати для визначення фінансового результату від надзвичайних подій	794 «Результат надзвичайних подій»	99 «Надзвичайні витрати»

Податки на прибуток визнаються витратами згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на рахунку 98 «Податки на прибуток».

За дебетом рахунка відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом — включення до фінансовій результатів на рахунку 79.

Рахунок 98 «Податки на прибуток» має такі субрахунки:

— 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»;

— 982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебричної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат).

На субрахунку 982 ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

У зв'язку з тим, що прибуток, який є об'єктом оподаткування, відрізняється від прибутку, визначеного за даними бухгалтерського обліку, при розрахунку податку на прибуток виникає тимчасова різниця в сумі податку на прибуток. Для обліку цієї різниці використовують рахунок 17 «Відстрочені податкові активи» та рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

У разі якщо податок на прибуток, розрахований за даними бухгалтерського обліку, більший за податок, що сплачується за податковою декларацією, різниця буде відноситися в К-т рах. 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Якщо ж податок, який підлягає сплаті до бюджету більший за податок, розрахований за даними бухгалтерського обліку, різниця буде відображена за дебітом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи».

Первинним документом при відображенні нарахування сум податку на прибуток та при списанні витрат з нарахуванням податку на прибуток на фінансові результати є довідка (розрахунок) бухгалтерії.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Антони Р.* Основы бухгалтерского учета: Пер. с англ. — М.: СП «Триада НТТ» совместно с Центром внедрения рыночных отношений Корпорации «Монтажспецстрой», 1992. — 318 с.
2. *Батура О., Корягіна Т.* Корпоративні відносини в сучасних умовах господарювання // Економіка України. — 2004. — № 10. — С. 50—57.
3. *Білуха М.* Бухгалтерський облік у системі економічних наук // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 12. — С. 30—33.
4. *Білуха М. Т.* Теорія бухгалтерського обліку. — К., 2000. — 690 с.
5. *Бланк І. О., Гуляєва Н. М.* Інвестиційний менеджмент. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2003. — 393 с.
6. *Бланк І. А.* Основы финансового менеджмента. Т. 2. — К.: Ника-Центр, 2000. — 512 с.
7. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку. — Житомир: ПП «РУТА», 2000. — 637 с.
8. *Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В.* Бухгалтерський управлінський облік. — Житомир: ПП «Рута», 2000. — 445 с.
9. *Бутинець Ф. Ф., Шатило Н. В.* Податковий облік в Україні. — Житомир, 1998. — 914 с.
10. *Бутинець Ф., Івахненко С.* Інформаційні системи бухгалтерського обліку. — Житомир, 1997. — 303 с.
11. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 544 с.
12. *Бутко А., Бакун Ю.* Критична оцінка методів детермінованого факторного аналізу // Вісник ЖІТІ. — 2000. — № 11. — С. 44—46.
13. *Бутко А., Бакун Ю.* Облік, аналіз та контроль фінансових результатів на підприємствах торгівлі // Зб. наук. праць «Сучасні економічні проблеми розвитку підприємництва». — 2000. — С. 289—297.
14. *Бутко А., Бакун Ю.* Становлення нової системи обліку в Україні // Вісник ЖІТІ. — 1998. — № 8. — С. 48—54.
15. *Бутко А., Бакун Ю.* Шляхи реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку // Фінанси України — 1999. — № 12. — С. 15—21.
16. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+») Інституту післядипломної освіти), «Інтелект — Захід», 2004. — 912 с.

17. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-практич. посібник / За ред. С. Ф. Голова. — Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. — 768 с.

18. Бухгалтерский учет в Украине / Под. ред. А. Н. Коваленко. — Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. — 528 с.

19. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2001 — 224 с.

20. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2000. — 607 с.

21. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік у галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. проф. д-ра. екон. наук В. В. Сопка та О. В. Бойка — К.: Фенікс, 2001 — 468 с.

22. *Мазаракі А. А., Лігоненко Л. О., Ушакова Н. М.* Економіка торговельного підприємства. — К.: Хрещатик, 1999. — 800 с.

23. *Мус Г., Ханшманн Р.* Бухгалтерский учет: основы — задания — решения: Пер. с нем. — К.: КНЭУ, 2000. — 368 с.

24. *Пархоменко В.* Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 8. — С. 13—16.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. за № 87, зі змінами та доповненнями.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137, зі змінами та доповненнями.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. за № 318, зі змінами та доповненнями.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. за № 193, зі змінами та доповненнями.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. за № 290, зі змінами та доповненнями.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 лютого 2000 р. за № 37, зі змінами та доповненнями.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. за № 246, зі змінами та доповненнями.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. за № 87, зі змінами та доповненнями.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. за № 87, зі змінами та доповненнями.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. за № 87, зі змінами та доповненнями.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. за № 92, зі змінами та доповненнями.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. за № 353, зі змінами та доповненнями.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 р. за № 334, зі змінами та доповненнями.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. за № 559, зі змінами та доповненнями.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ВОЛКОВА Ірина Анатоліївна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

Навчальний посібник

Керівник видавничих проєктів – *Б.А.Сладкевич*

Друкується в авторській редакції

Дизайн обкладинки – *О.С. Молчанова*

Підписано до друку 29.12.2007. Формат 60x84 1/16.

Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.

Умовн. друк. арк. 14,25.

Наклад – 1000 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”

вул. Електриків, 23

м. Київ, 04176

тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63

8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

e-mail: office@uabook.com

сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006