

РОЗДІЛ 4.

ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

4.1. Поняття оцінки об'єктів обліку

Оцінка є складовим елементом методу бухгалтерського обліку. Методика складання балансу передбачає обов'язкову умову застосування грошового вимірника, тобто грошову оцінку засобів. У свою чергу, відображення операцій у відповідних документах, на рахунках, проведення інвентаризації та складання звітності неможливе без їхнього вимірювання, узагальнення та підрахунку у грошовому вираженні.

Оцінка різних об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів) визначається у відповідних стандартах бухгалтерського обліку. Для кожного виду активів, як правило, зазначається декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні (виготовленні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). **Оцінка придбання** здійснюється за первісною вартістю, яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою він зараховується на баланс підприємства. **Оцінка за справедливою вартістю** – сума, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між зацікавленими та незалежними сторонами. Вона застосовується у випадках безоплатного одержання активів, внесення активів до статутного капіталу (за умови погодження вартості з засновниками), обмін активами тощо.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку містить таке формулювання **оцінки** – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнавати і відображати елементи фінансових звітів у Балансі та Звіті про прибутки і збитки. Від її обґрунтованості та правильного застосування оцінки залежить об'єктивність характеристики наявних ресурсів та ефективності їх використання, точність визначення результатів роботи підприємства. Досягнення цього забезпечується дотриманням принципів оцінки – її реальності та однаковості.

Реальність оцінки відображає відповідність грошового виразу вартості об'єкта затратам живої та уречевленої праці, вкладеної в нього. З цією метою всі натуральні та трудові показники переводять у грошові за допомогою діючих цін, розцінок та інших атрибутів. Чинними положеннями про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні передбачено, що для відображення в бухгалтерському обліку та звітності майно та господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України – гривні, підсумовуванням проведених витрат.

Записи у бухгалтерському обліку за валютними рахунками підприємства чи установи, а також за операціями в іноземній валюті, здійснюються також у національній грошовій одиниці України в сумах, які визначаються перерахунком іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на дату здійснення операцій.

Принцип **однаковості оцінки** полягає в тім, що на всіх підприємствах протягом тривалого періоду однакові засоби мають однаковий порядок оцінки, який регулюється органами, що здійснюють керівництво бухгалтерським обліком. В основу оцінки засобів підприємств України покладено їх фактичну собівартість. Зокрема, капітальні вкладення (витрати, спрямовані на придбання, створення основних засобів) та фінансові вкладення оцінюються за фактичними витратами. Основні засоби, нематеріальні активи та МШП оцінують також за фактичними витратами на їх придбання, доставку і встановлення, відображаючи окремо суму їх зносу. Такий порядок дає можливість будь-коли визначити залишкову (недоамортизовану)

вартість цих об'єктів як різницю між початковою їхньою вартістю та сумою нарахованого зносу.

Товари в торговельних підприємствах обліковуються за цінами продажу. Сировина і матеріали, паливо, запасні частини, інші виробничі запаси, готова продукція оцінюються за їхньою фактичною собівартістю. Проте в поточному обліку їх відображають або за встановленими умовними, внутрігосподарськими обліковими цінами, або за плановою собівартістю з обов'язковим відображенням окремо транспортно-заготівельних витрат чи відхилення фактичної собівартості від планової. Застосування в поточному обліку умовних цін з метою спрощення облікового процесу та одержання додаткової облікової інформації передбачає обов'язкове доведення оцінки названих об'єктів до їхньої фактичної собівартості. Такий порядок відображення вартості активів підприємства пов'язаний з тим, що фактичну вартість цих об'єктів можна визначити лише в кінці місяця.

Розрахунки з дебіторами та кредиторами відображаються кожною стороною у власній звітності в сумах, що впливають з бухгалтерських записів і визнаються нею.

Виходячи з принципів реальності та однаковості оцінки за умов інфляції, відповідні засоби підлягають переоцінці, яка проводиться у встановленому для всіх підприємств єдиному порядку. Завдяки цьому досягається реальність оцінки засобів підприємства на кожний момент його функціонування.

Водночас матеріальні ресурси, на які ціна продажу зменшилась, або ресурси застарілі або ті, що втратили первісну якість, оцінюються за ціною можливої реалізації. Негативна різниця, яка виникає при переоцінці засобів, відноситься на фінансові результати. Саме в цьому полягає сутність принципу обережності – найменшої оцінки активів, спрямованої на реальне оцінювання наявних засобів підприємства.

4.2. Сутність та види калькуляцій

Розрахунок собівартості продукту проводиться на основі **калькуляції витрат**, яка в загальному розумінні означає визначення величини фінансових вкладень у будь-який вид діяльності (продукт, операція або інші центри витрат). В основі калькуляції витрат лежить чітке уявлення про впроваджені на підприємстві виробничі процеси. Розуміння природи виникнення виробничих витрат та їх елементів дозволяє відповідним чином ідентифікувати дані витрати у визначений період для певного обсягу виробництва і виду продукту.

Функція калькуляції собівартості полягає в зборі даних про витрати на виробництво і відповідну обробку одержаних даних. Таким чином, **калькуляція собівартості продукту** – це розрахунок витрат, пов'язаних з виробництвом одиниці товару, замовлення, роботи, послуги.

Калькуляція собівартості продукту здійснюється на рахунку «Виробництво», в якому відбиваються документально підтверджені записи про фактично понесені прямі витрати і нараховані (розподілені) загальновиробничі витрати відповідно до планової ставки їх відшкодування згідно з вибраною базою списання. Структура рахунку «Виробництво» у будь-який момент часу повинна відображати (у натуральному і грошовому виразі) наступні записи:

- прямі матеріали, видані зі складу згідно з лімітною картою;
- пряму заробітну плату, нараховану у зв'язку з виконанням робіт;
- інші прямі витрати;
- розподілені загальновиробничі витрати.

За допомогою калькуляції визначається собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому по підприємству. **Планові** калькуляції (тобто попередній розрахунок витрат, виконаний до початку виробництва і реалізації продукту) визначають допустимі витрати на продукцію

(роботи, послуги). Вони складаються, виходячи з прогресивних (або тих, що діють на підприємстві) норм витрати сировини, матеріалів, палива, витрат праці, використання устаткування і норм витрат з організації обслуговування виробництва. **Фактичні** калькуляції розраховуються на базі бухгалтерської інформації про реально здійснені витрати і відображають фактичну собівартість об'єкту калькуляції (виробленої продукції, робіт, послуг, операції тощо). **Кошторисні** калькуляції розробляються на будівельно-монтажні або інші індивідуальні роботи, заново проєктовані й освоєвані вироби підприємства.

Калькулювання витрат є процесом, в якому можна виділити *два етапи*:

- первинне накопичення витрат;
- подальший їх розподіл на об'єкт витрат.

Накопичення витрат відбувається на бухгалтерських рахунках відповідно до правил ведення фінансового обліку. Мета обліку витрат на виробництво полягає у своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, а також в контролі за використанням ресурсів і грошових коштів. Для розрахунку собівартості треба мати, як мінімум, дані про трудомісткість і матеріаломісткість виробів; про понесені основні і накладні витрати.

Розподіл витрат на об'єкт витрат може відбуватися на документальній або математичній основі.

4.3. Системи калькулювання собівартості

У фінансовому обліку для оцінки запасів незавершеного виробництва, готової продукції і собівартості реалізованої продукції застосовується **система калькуляції собівартості з повним розподілом** (поглинанням, відшкодуванням) **виробничих витрат** (absorption-costing). Концептуальна схема розрахунку собівартості реалізованої продукції і операційного прибутку (збитку) від продажів продукту у фінансовому обліку показана на рис. 4.1.

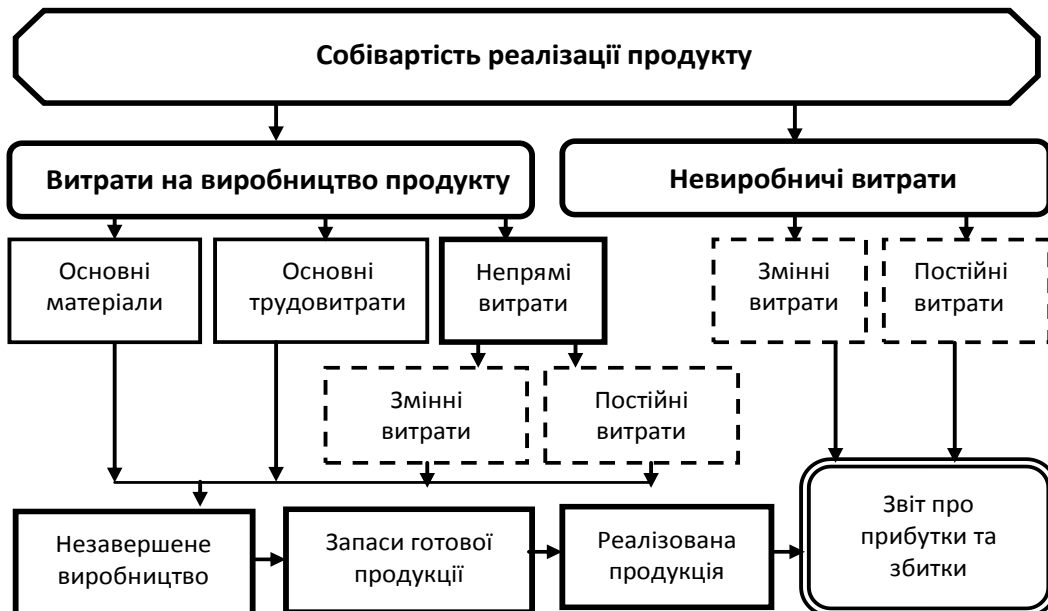


Рис. 4.1. Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції з повним поглинанням виробничих витрат

Калькуляція собівартості продукту здійснюється на основі документально підтверджених записів про фактично понесені прямі витрати і нараховані (розподілені) загальновиробничі

витрати відповідно до планової ставки їх відшкодування згідно з обраною базою списання. За допомогою калькуляції визначається собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому за підприємством.

Алгоритм формування собівартості наведено на рис. 4.2:

<i>Статті витрат</i>	<i>Сума</i>
Основні матеріали	xxx
<u>Оплата праці основних виробничих</u>	<u>xxx</u>
<u>робочих</u>	
= Основні витрати	xxx
<u>Прямі (змінні) накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Прямі виробничі витрати	xxx
<u>Розподілені цехові накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Цехова собівартість	xxx
<u>Розподілені загальнозаводські накладні</u>	<u>xxx</u>
<u>витрати</u>	
= Повна виробнича собівартість	xxx

Рис. 4.2. Схема формування повної виробничої собівартості

Для вирішення внутрішніх управлінських проблем застосовується **система калькуляції собівартості за прямими (змінними) витратами** (маржинальна система, прямий рахунок витрат, direct-costing, калькуляція за неповними витратами). Головна відмінність даної системи калькуляції від попередньої полягає у відношенні до непрямих накладних витрат. У системі калькуляції за змінними витратами запаси готової продукції і незавершеного виробництва оцінюються тільки за прямими виробничими витратами (основні матеріали, основні трудовитрати і змінні загальнозаводські витрати). Собівартість продажів продукту включає також прямі (змінні) невиробничі витрати. Всі інші виробничі і невиробничі накладні витрати розглядаються як поточні збитки і відносяться на рахунок фінансових результатів того періоду, в якому вони виникли (рис. 4.3).

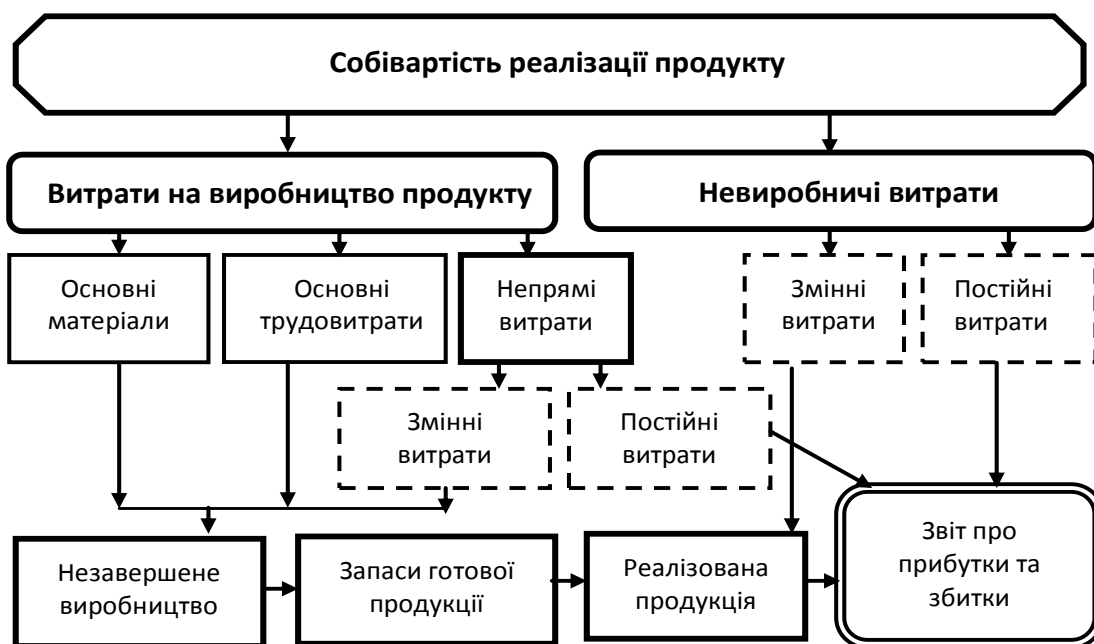


Рис. 4.3. Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції за змінними витратами

Розрахунок собівартості за змінними витратами представлений на наступній схемі (рис. 4.4):

<i>Статті витрат</i>	<i>Сума</i>
Основні матеріали	xxx
<u>Оплата праці основних виробничих робочих</u>	<u>xxx</u>
= Основні витрати	xxx
<u>Прямі виробничі накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Виробнича собівартість	xxx
<u>Прямі невиробничі витрати</u>	<u>xxx</u>
= Собівартість реалізованої продукції	xxx

Рис. 4.4. Схема формування собівартості за змінними витратами

Структура Звіту про фінансові результати в частині розрахунку операційного прибутку, складеного на базі змінних витрат за методом функції витрат, дещо відрізняється від аналогічного звіту, розглянутого вище (рис. 4.5).

<i>Статті витрат і доходів</i>	<i>Сума</i>
Реалізація - нетто	xxx
<u>Виробнича собівартість реалізованого продукту</u>	<u>xxx</u>
= Маржинальний дохід першого порядку	xxx
<u>Змінні невиробничі витрати</u>	<u>xxx</u>
= Маржинальний дохід другого порядку	xxx
<u>Постійні виробничі і невиробничі накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Операційний прибуток	XXX

Рис. 4.5. Розрахунок операційного прибутку за методом функції витрат

4.4. Методи калькуляції собівартості

Система калькуляції собівартості, вживана на підприємстві, повинна відповідати принципам організації виробництва на даному підприємстві. Залежно від організації процесу виробництва застосовують *попроцесний (попередільний, післяопераційний), позамовний або змішаний* методи калькуляції собівартості. Змішаний метод калькуляції застосовується на підприємствах зі складною організаційною структурою, що включає елементи індивідуального, серійного і потокового типів виробництва.

Позамовна калькуляція, як правило, використовується в одиничному, дрібносерійному і серійному виробництвах та застосовується у тих випадках, коли підприємство виконує замовлення на виробництво конкретних одиниць продукту для певного покупця або виготовлення продукції відбувається партіями протягом будь-якого календарного періоду.. При позамовному методі обліку витрат на виробництво кожному замовленню привласнюється свій окремий номер (шифр), який зазначається у всіх документах по цьому замовленню. Якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені на окреме замовлення (партію), то використовується попроцесний метод обліку витрат або комбінація двох методів – позамовного і попроцесного.

Об'єктом обліку і калькуляції витрат при позамовному методі є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення. У даному випадку всі витрати, пов'язані з виконанням замовлення, відносяться безпосередньо на кожне замовлення (контракт) або виробничу партію продукції.

Калькуляція витрат на партію (серію) виробів застосовується, якщо підприємство виробляє продукцію відповідно до технічних умов замовника великими обсягами, або партія ідентичних виробів виготовляється і зберігається на складі в очікуванні потенційного покупця, або підприємство виготовляє продукти, що містять уніфіковані окремі компоненти, які виготовляються партіями. Схематично порядок калькуляції собівартості певного замовлення можна представити на рис. 4.6.

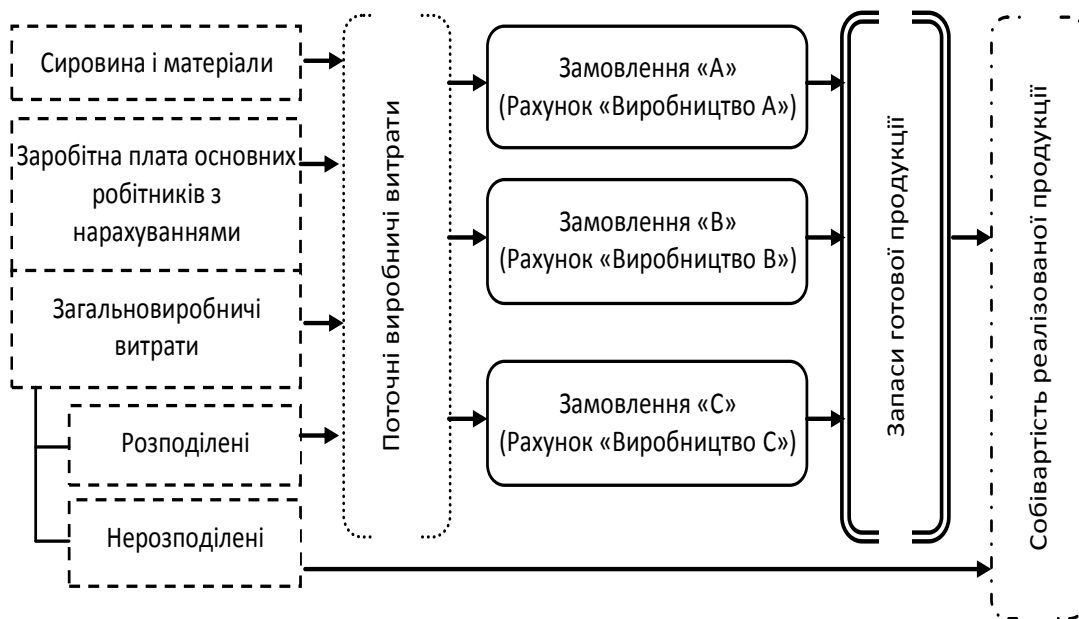


Рис. 4.6. Схеми позамовного калькулювання собівартості продукції

При позамовному методі калькуляції на кожне замовлення відкривається окремий рахунок «Виробництво», на якому збираються документально підтверджені записи про понесені прямі витрати, пов'язані з виконанням замовлення (у натуральному і грошовому виразі) і розподілені на замовлення загальновиробничі витрати.

Позамовний метод калькуляції собівартості відрізняється простотою обліку витрат. Проте з погляду фінансового обліку даний метод має істотний недолік – відбуваються розбіжності калькуляційного періоду за замовленням з обліковим періодом. Тому в галузях з тривалим циклом виробництва замовлення підрозділяють на окремі етапи виконання робіт, виділяючи окремі вузли, конструкції, які можуть бути виготовлені протягом місяця. Облік витрат за етапами виконання замовлень забезпечує можливість щомісячно здійснювати контроль витрат засобів і виявлення фінансових результатів підприємства за кожен звітний період.

Попроцесний метод калькуляції собівартості застосовується при серійному виробництві одноманітної продукції або при безперервному виробництві. При виробництві стандартизованих виробів або надання однотипних послуг застосовуються операції, що послідовно повторюються або безперервні. Схематично порядок калькуляції собівартості певного замовлення можна представити на рис. 4.7.

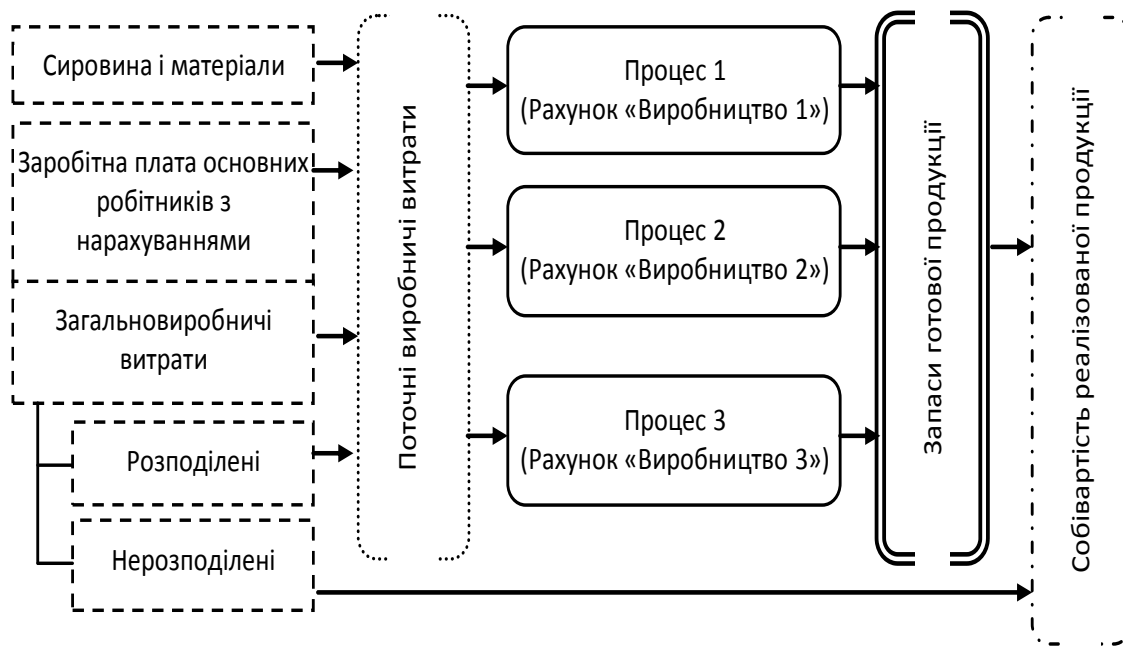


Рис. 4.7.Схема попроцесного калькулювання собівартості продукції

При *безперервному (потоківому)* виробництві незавершена продукція завжди знаходиться з різною мірою готовності. Зазначені одиниці продукту є **незавершеним виробництвом** на кінець облікового періоду і перехідним його залишком на початок наступного облікового періоду. Таким чином, обсяг виробництва продукції у будь-який момент часу складається з:

- одиниць продукції, виробництво яких було розпочате у попередньому періоді (НЗВ на початок) і завершено в звітному періоді;
- одиниць продукції, виробництво яких було розпочате і завершено в звітному періоді
- одиниць продукції, виробництво яких було розпочате, але не завершено в звітному періоді (НЗВ на кінець періоду).

Залежно від ступеня готовності (завершеності) продукція може бути виражена через частку готової продукції, так звану **умовну** або **еквівалентну одиницю** готової продукції. Дана штучна кількісна міра вимірювання дозволяє своєчасно оцінити (протягом облікового періоду) вартість запасів незавершеного виробництва і готової продукції при потоківому методі виробництва. Незавершене виробництво відносно кожного з компонентів економічних ресурсів, що вводяться у виробництво, або витрат, може мати різний ступінь готовності, виражений відносним числом або у відсотках. Кількість умовних одиниць визначається сумою кількості виробів, переданих на наступний процес або склад готової продукції (100% готовності) і кількості виробів, розрахованих відповідно до «*відсотка завершеності*». **Величина умовної одиниці** може бути визначена таким чином:

$$\text{Умовні одиниці} = \frac{\text{Облікові одиниці}}{\text{Частка (ступінь завершеності)}} \times \text{Частка (ступінь завершеності)}$$

Порівняльна характеристика двох вищенаведених методів калькуляції витрат наведена у табл. 4.1.

Таблиця 4.1. Порівняльна характеристика методів калькуляції витрат

Позамовний метод калькуляції	Попроцесний метод калькуляції
1. Вся інформація про понесені витрати збирається за кожним замовленням (партії, серії, окремому виду робіт).	1. Вся інформація про виробничі витрати групується за окремими підрозділами або виробничими ділянками безвідносно до окремих замовлень (партій).
2. Витрати збираються і списуються на замовлення (партії) незалежно від календарного періоду, незавершені роботи за замовленнями складають величину НЗВ по цеху (підприємству).	2. Витрати збираються і списуються на продукт за певний календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремого виду робіт.
3. Аналітичні рахунки «Виробництво» відкриваються на кожне замовлення окремо на базі відомостей (карток) обліку витрат за замовленням, які передаються по всьому технологічному ланцюжку виготовлення продукту.	3. Аналітичні рахунки «Виробництво», відкриваються на кожний переділ (процес, операцію, виробничий підрозділ) в цілому на обсяг вироблюваного продукту, але не на окремі його партії.

РОЗДІЛ 5.

ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Призначення та порядок обробки первинних документів

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є **первинні документи**, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. **Господарські операції** - це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові **реквізити**:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

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

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Записи у первинних документах, облікових реєстрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Всі бухгалтерські документи класифікуються за призначенням, місцем та порядком складання, кількістю операцій, ступенем механізації складання тощо (рис. 5.1.):



Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

5.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерських документах

У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, що створені ручним способом, виправляються **коректурним способом**, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових реєстрах за минулий звітний період виправляються **способом сторно**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком "мінус", а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові реєстри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки - головним бухгалтером.

Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом "виправлено" та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

5.3. Організація документообігу та зберігання документів

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. До передачі до архіву підприємства вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Строк зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства визначається згідно з нормативно-правовим актом з питань визначення строків зберігання документів, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства.

Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає

комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, а також державній податковій інспекції в 10-денний строк.

5.4. Суть, види та порядок проведення інвентаризації

5.4.1. Умови проведення інвентаризації

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419, перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства. Проведення інвентаризації також обов'язкове у разі:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879, проведення інвентаризації забезпечується власником або уповноваженим органом, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, який створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

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

Суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану. Інвентаризації підлягають також активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках.

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в **період:**

- **трьох місяців** для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів), поточних

біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань;

- **двох місяців** для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- **до тимчасового вибуття** з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських й річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

Інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки.

5.4.2. Організація та основні правила проведення інвентаризації

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється **інвентаризаційна комісія** з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

На підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для проведення інвентаризації розпорядчим документом керівника підприємства створюються **робочі інвентаризаційні комісії**.

Якщо інвентаризація активів у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчена протягом одного дня, вона має бути закінчена протягом наступних днів.

На прибуткових документах на активи, що надійшли до місць зберігання активів до передачі їх в експлуатацію або використання під час інвентаризації, матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації». На видаткових документах про активи, які відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника підприємства у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації».

Інвентаризаційні описи застосовуються для фіксування наявності, стану та оцінки активів підприємства та тих активів, які належать іншим підприємствам і обліковуються поза балансом. В акті інвентаризації фіксуються наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повнота відображення грошових коштів на рахунках у банку, дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень, які створюються відповідно до вимог національних положень бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

Бухгалтерською службою складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).

Вартість лишків і нестач цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в реєстрах бухгалтерського обліку.

5.4.3. Оформлення результатів інвентаризації

У протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства, інвентаризаційною комісією відображаються висновки щодо виявлених розбіжностей між фактично наявною активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання.

Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому **порядку**:

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в надлишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів;
- цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в надлишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства;
- нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;
- нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

5.5. Форми бухгалтерського обліку

Склад облікових реєстрів, які веде підприємство, їхній взаємозв'язок, а також послідовність та способи реєстрації облікової інформації визначають форму бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це сукупність взаємопов'язаних облікових реєстрів, а також способів відображення в них господарських операцій підприємства з урахуванням особливостей його діяльності та технології обробки інформації.

Виділяють такі форми бухгалтерського обліку:

- меморіально-ордерна;
- журнальна;
- спрощена;
- автоматизована.

Меморіально-ордерна форма використовується переважно в бюджетних організаціях. На основі первинних документів, перевірених і згрупованих за певною ознакою, складають меморіальні ордери. У них вказується кореспонденція рахунків за господарською операцією та її сума. Усі меморіальні ордери після заповнення вносять за хронологічною послідовністю до реєстраційного журналу. Потім інформація відображається в Головній книзі за синтетичними рахунками. Переваги меморіально-ордерної форми — її відносна простота, гнучкість. Недоліки – складання великої кількості меморіальних ордерів, а також непристосованість реєстрів до заповнення фінансової звітності.

При використанні **журнальної форми** обліку інформація з первинних та зведених документів переноситься в журнали й відомості. У перших записують суми, що відповідають кредитовому обороту за відповідними рахунками. У других фіксують суми дебетових оборотів за рахунками. Підсумкові записи з журналів переносять до Головної книги. Найбільша перевага цієї форми бухгалтерського обліку – можливість зручно формувати інформацію для складання фінансової звітності. Недолік – громіздкість окремих журналів та відомостей.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може вестися малими підприємствами за їх вибором. Вона передбачає два варіанти: проста та форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна. При застосуванні простої форми господарські операції відображають у Книзі обліку господарських операцій. Форма бухгалтерського обліку з використанням обліку майна, окрім Книги обліку господарських операцій, передбачає також використання відомостей.

За **автоматизованої форми** бухгалтерського обліку збір, систематизація та обробка облікової інформації відбувається з використанням спеціально розроблених програмних продуктів.

5.6. Облікова політика підприємства

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Міністерством фінансів України було розроблено Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, які визначають основні засади розробки підприємствами облікової політики підприємства. Зокрема, підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

У наказі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Наказом про облікову політику підприємства визначається, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів тощо;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку витрат підприємства;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду тощо.

РОЗДІЛ 6.

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

6.1. Поняття і склад необоротних активів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **необоротні активи - необоротні активи** - всі активи, що не є оборотними. Тобто активи, очікуваний термін корисного використання яких більше операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу. Більшість установ самостійно визначає термін корисної експлуатації необоротних активів у момент їх придбання (зарахування на баланс. Визначення терміну корисної експлуатації здійснюється комісією, створеною за наказом керівника, з урахуванням технічних характеристик об'єкта, зазначених у його паспорті, практики використання аналогічних об'єктів, передбачуваної інтенсивності експлуатації об'єкта в даній установі й інших факторів.

Відповідно до Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженого Наказом МФУ від 26.06.2013р. № 611, для цілей бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на такі види:

- 1) **основні засоби**, які включають основні засоби та інші необоротні матеріальні активи;
- 2) **нематеріальні активи**, які включають:
 - авторські та суміжні з ними права;
 - інші нематеріальні активи;
- 3) **незавершене капітальне будівництво**.

При складанні фінансової звітності до необоротних активів включаються довгострокові фінансові інвестиції, порядок обліку яких визначається нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

За місцем зберігання всі необоротні активи повинні перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, які призначаються наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження необоротних активів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Для організації обліку та забезпечення контролю об'єктам обліку присвоюється індивідуальний інвентарний номер.

6.2. Поняття та оцінка основних засобів

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

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. **Об'єкт основних засобів** - це:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством / установою.

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

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

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. **Справедлива вартість** - сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з **поліпшенням та ремонтом об'єкта**, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством. Зокрема, відповідно до Податкового кодексу України, суми витрат на ремонт і поліпшення основних засобів відносяться на конкретний об'єкт основного засобу, щодо якого такий ремонт чи поліпшення здійснюється. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року.

6.3. Облік руху основних засобів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в П(С)БО 7 «Основні засоби». Для обліку основних засобів використовується рахунок бухгалтерського обліку **10 «Основні засоби»**. За дебетом рахунку 10 "Основні засоби" відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом - вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або

невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Зарахування на баланс збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 15. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

Надходження основних засобів здійснюється в результаті:

- придбання за плату;
- будівництва (підрядним і господарським способами);
- внесення засновниками до статутного капіталу;
- безоплатного одержання;
- отримання в обмін на подібні та неподібні об'єкти.

Затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом).

При **підрядному способі** виконання проектно-вишукувальних і будівельно-монтажних робіт вартість виконаних і оформлених в установленому порядку робіт відображається за дебетом рахунку обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку заборгованості підрядникам (будівельним, проектним організаціям).

При **господарському способі** виконання будівельно-монтажних робіт облік затрат забудовником ведеться на рахунку обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, послуг допоміжних виробництв, зносу основних засобів і розрахунків з кредиторами (по заробітній платі, відрахуваннях на соціальні заходи, за послуги машин і механізмів тощо).

Вартість устаткування, яке **не потребує монтажу**, та інших необоротних матеріальних активів, які придбаваються підприємством, відображається у складі капітальних інвестицій після надходження таких цінностей на місце призначення і оприбуткування.

Таблиця 6.1. Облік надходження та експлуатації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік капітальних інвестицій		
1	Придбання устаткування, що потребує монтажу	205	631
2	Відображення суми податку на додану вартість (ПДВ)	641	631
3	Передача устаткування у монтаж	152	205
4	Придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструменту, інвентарю, меблів тощо	152	631
5	Відображення сум ПДВ	641	631

6	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	151, 152	631
7	Відображення сум ПДВ в рахунках підрядників і проектних організацій	641	631
8	Затрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	152	685
9	Сума ПДВ в рахунках на послуги транспортування	641	685
10	Витрати на будівництво об'єкта господарським способом:		
a)	матеріали	151, 152	205
б)	послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо)	151, 152	23
в)	оплата праці працівників, зайнятих у будівництві	151, 152	661
г)	відрахування на соціальні заходи	151, 152	651
11	Послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	151, 152	685
12	Відображення суми ПДВ у рахунку за послуги машин і механізмів	641	685
13	Затрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	152	631
14	Сума ПДВ	641	631
	Облік надходження основних засобів		
15	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення в експлуатацію	10	151, 152
16	Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта основних засобів	10	46
17	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10	424
18	Зарахування витрат на транспортування і монтаж до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів	152 641 10	631 631 152
19	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746
	Облік ремонту та поліпшення основних засобів		
20	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10	152
21	Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів	23, 91, 92,93, 94	20, 661, 685

При передачі кожного об'єкта основних засобів в експлуатацію комісією, яка створена за наказом керівника підприємства і здійснює приймання об'єкта, складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Ф № 03-1). В цьому документі вказується первісна вартість об'єкта, місце експлуатації, його відповідність технічним умовам.

Кожному об'єкту надається *інвентарний номер*, який наноситься на об'єкт і в подальшому проставляється у всіх документах, на підставі яких відбувається внутрішнє переміщення об'єкта, або його вибуття, а також в інвентарній картці (Ф № 03-6).

Інвентарна картка — реєстр аналітичного обліку основних засобів. У ній містяться такі дані: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінку, реконструкцію, модернізацію об'єкта та інші.

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його **вибуття** внаслідок:

- продажу;
- ліквідації;
- безоплатної передачі;
- нестачі;
- остаточного псування;
- інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

Таблиця 6.2. Облік вибуття основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Ліквідація основних засобів		
1	списання первісної вартості ліквідованого об'єкта за рахунок накопиченого зносу	131	10
2	списання залишкової вартості	976	10
3	Витрати на демонтаж об'єкта основних засобів:		
а)	оплата праці	976	661
б)	відрахування на соціальні заходи	976	651
в)	послуги підрядника, інших сторонніх організацій	976	685
г)	одержані товарно-матеріальні цінності від ліквідації об'єкта	20	746
	Реалізація основних засобів		
а) Реалізація при попередній оплаті			
4	Надійшла попередня оплата від покупця	311	681
5	Податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
6	Відвантажено (реалізовано) об'єкт основних засобів	361	742
7	Податкове зобов'язання з ПДВ	742	643
8	Списано суму зносу об'єкта основних засобів	131	10
9	Списано залишкову вартість об'єкта	972	10
10	Відображено взаємозалік	681	361
11	Витрати сторонніх організацій, пов'язані з реалізацією об'єкта	972	685
12	Списано дохід від реалізації об'єкта	742	793
13	Списано витрати на реалізацію об'єкта	793	972
14	Визначено фінансовий результат від реалізації : прибуток збиток	793 44	44 793
б) Реалізація без попередньої оплати			
15	Відвантажено (реалізовано) об'єкт основних засобів	361	742
16	Податкове зобов'язання з ПДВ	742	641
17	Списано суму зносу об'єкта основних засобів	131	10
18	Списано залишкову вартість об'єкта	972	10
19	Витрати сторонніх організацій, пов'язані з реалізацією об'єкта	972	685

20	Списано дохід від реалізації об'єкта	742	793
21	Списано витрати на реалізацію об'єкта	793	972
22	Визначено фінансовий результат від реалізації :		
	прибуток	793	44
	збиток	44	793
23	Надійшла оплата від покупця	311	681

Основні засоби можуть бути передані/отримані в оренду. За своїми умовами **оренда** поділяється на два види:

– **фінансова оренда** — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом.

– **операційна оренда** – оренда інша, ніж фінансова, тобто не відповідає вище наведеним критеріям фінансової оренди.

6.4. Облік зносу (амортизації) основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», **амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. **Ліквідаційна вартість** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) **прямолінійного**, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів:

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$$

2) **зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість:

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість} * \text{Річна норма амортизації}$$

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[\text{Кількість років}]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}}$$

3) **прискореного зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється:

Річна сума амортизації = Залишкова вартість * Річна норма амортизації

$$\text{Річна норма амортизації} = 2 * \frac{1}{\text{Строк корисного використання об'єкта}}$$

4) **кумулятивного**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання:

Річна сума амортизації = (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість) *
* Кумулятивний коефіцієнт

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт для } i \text{ – того року} = \frac{n - i + 1}{1 + 2 + 3 + \dots + n}$$

n – загальна кількість років експлуатації об'єкту.

5) **виробничого**, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів:

Місячна сума амортизації = Місячний обсяг продукції *
* Ставка амортизації

$$\text{Ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний обсяг продукції}}$$

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. Для накопичення інформації про амортизовану вартість необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, передбачено у Плані рахунків рахунок **13 «Знос необоротних активів»**. За кредитом рахунку 13 "Знос необоротних матеріальних активів" відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Таблиця 6.8. Облік зносу (амортизації) основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизацію об'єктів:		
а)	виробничого призначення	23, 91	131
б)	загальногосподарського призначення	92	131
в)	які забезпечують збут	93	131

6.5. Поняття та облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи – це необоротні активи, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». Для обліку наявності та руху зазначених активів передбачений рахунок **11 «Інші необоротні матеріальні активи»**.

За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається:

- надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю);
- сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;
- сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

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

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

Таблиця 6.9. Облік інших необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання інших необоротних активів		
а)	Отримано ІНМА від постачальника	153 641	631 631
б)	Сплачено постачальнику	631	301, 311
в)	Придбано ІНМА підзвітною особою	153 641	372 372
г)	Видано кошти підзвітній особі	372	301

д)	Придбані активи зараховуються до складу ІНМА	11	153
2	Оприбутковано безкоштовно отримані ІНМА	11	424
3	Нараховано амортизацію ІНМА	23, 91, 92, 93	132
4	Продаж ІНМА		
а)	ІНМА передано покупцеві за продажною вартістю	361 742	742 641
б)	Списано суму зносу ІНМА	132	11
в)	Списано залишкову вартість ІНМА	976	11
г)	Визнано дохід від реалізації ІНМА	742	793
д)	Списана собівартість реалізованих ІНМА на зменшення доходу	793	976
е)	Визначено прибуток від реалізації ІНМА	793	44
5	Ліквідація ІНМА		
а)	Списано суму накопиченого зносу ІНМА	132	11
б)	Списано залишкову вартість ІНМА	976	11

6.6. Облік нематеріальних активів

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», **нематеріальний актив** - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи - усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

–права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

–права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

–права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

–права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

–авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

–інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що

не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Первісна вартість нематеріальних активів визначається аналогічно первісній вартості основних засобів.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок **12 «Нематеріальні активи»**. За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Таблиця 6.11. Облік нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання нематеріальних активів		
а)	Відображено витрати на придбання нематеріального активу	154 641	631 631
б)	Сплачено постачальнику	631	301, 311
в)	Зараховані придбані активи до складу нематеріальних активів	12	154
2	Створення нематеріальних активів власними силами	154	20, 22, 661, 651
3	Внесення засновниками нематеріальних активів	12	46
4	Безоплатне надходження нематеріальних активів	12	424
5	Нарахування зносу нематеріальних активів	23,91, 92, 93	133
6	Ліквідація нематеріального активу		
а)	Списання суми накопиченої амортизації	133	12
б)	Списання недоамортизованої частини	976	12
в)	Списання витрат від ліквідації нематеріального активу на зменшення доходів звітного періоду	793	976