

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЛІСОТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
Інститут екологічної економіки і менеджменту
Кафедра обліку і аудиту**

КЛИМ Н.М.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

2-ге видання, перероблене і доповнене

ПІДРУЧНИК

Львів – 2021

УДК 657
ББК 65.052.001.1
К 49

Рецензенти:

Гарасим П.М. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту НЛТУ України.

Пилипенко Л.М. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аналізу НУ «Львівська політехніка».

Яремко І.Й. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аналізу НУ «Львівська політехніка».

Рекомендовано до друку:

Вчена рада Національного лісотехнічного університету України
(протокол № 6 від 24 червня 2021 року)

Клим Н.М.

К 46 Бухгалтерський облік: Підручник (2-ге видання, перероблене і доповнене) – Львів: Ліга Прес, 2021. – 428 с.
ISBN 978-6617-8092-00-9

Підручник є другим виданням і враховує зміни у законодавчих актах, що регулюють питання обліку і формування фінансової звітності підприємств України станом на 2021 рік.

У Підручнику розглянуті основні теми з теорії бухгалтерського обліку, організації і практики ведення фінансового обліку, складання і подання фінансової звітності на підприємствах України. За кожною із тем курсу «Бухгалтерський облік», подано лекційний матеріал, питання для самоконтролю, завдання для перевірки знань, тести.

Підручник призначено для студентів вищих навчальних закладів усіх рівнів акредитації економічних та ін.. спеціальностей, для яких передбачено вивчення курсу «Бухгалтерський облік», слухачів системи підвищення кваліфікації, а також тих, хто самостійно вивчає предмет.

ISBN 978-6617-8092-00-9

© Національний лісотехнічний університет України,
2021
© Клим Н.М., 2021

ЗМІСТ

ЧАСТИНА І.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ПЕРЕДМОВА	7
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод	8
1.1. Сутність бухгалтерського обліку. Види обліку	8
1.2. Завдання, принципи та функції бухгалтерського обліку	12
1.3. Вимірники, що використовуються у бухгалтерського обліку	16
1.4. Предмет і метод бухгалтерського обліку	16
1.5. Нормативне регулювання та побудова бухгалтерського обліку на підприємстві	24
Питання для самоконтролю	28
Завдання для перевірки знань	29
Тестові завдання	33
Тема 2. Бухгалтерський баланс	36
2.1. Поняття балансу, його значення в управлінні	36
2.2. Будова та зміст бухгалтерського балансу	37
2.3. Вплив господарських операцій на зміни у балансі	41
Питання для самоконтролю	45
Завдання для перевірки знань	45
Тестові завдання	48
Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	50
3.1. Призначення, структура та будова рахунків бухгалтерського обліку	50
3.2. План рахунків бухгалтерського обліку	53
3.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку	56
3.4. Сутність і контрольне значення подвійного запису	64
3.5. Узагальнення даних поточного обліку	67
Питання для самоконтролю	70
Завдання для перевірки знань	70
Тестові завдання	74
Тема 4. Оцінювання і калькуляція	76
4.1. Оцінювання як система вартісного виміру. Класифікація оцінок	76
4.3. Оцінювання активів і зобов'язань підприємств	80
4.4. Калькуляція у системі бухгалтерського обліку	82
Питання для самоконтролю	88
Завдання для перевірки знань	88
Тестові завдання	91
Тема 5. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку	93
5.1. Суть документів та їх класифікація	93
5.2. Вимоги до змісту і оформлення документів	96
5.3. Облікові регістри і форми бухгалтерського обліку	101

5.4. Інвентаризація, її значення, види та порядок проведення	107
Питання для самоконтролю	113
Завдання для перевірки знань	114
Тестові завдання	115

ЧАСТИНА II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Тема 6. Облік необоротних активів	118
6.1. Сутність необоротних активів, їх класифікація	118
6.2. Оцінка необоротних активів	126
6.3. Документування операцій з обліку необоротних активів	131
6.4. Синтетичний облік необоротних активів	135
Питання для самоконтролю	148
Завдання для перевірки знань	148
Тестові завдання	149
Тема 7. Облік запасів	152
7.1. Поняття запасів та їх класифікація	152
7.2. Оцінка запасів	155
7.3. Документування операцій з руху запасів	159
7.4. Синтетичний та аналітичний облік запасів	163
Питання для самоконтролю	175
Завдання для перевірки знань	175
Тестові завдання	178
Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості	180
8.1. Сутність грошових коштів та нормативне регулювання їх обліку	180
8.2. Документування операцій з обліку грошових коштів	185
8.3. Синтетичний облік грошових коштів	198
8.4. Облік дебіторської заборгованості	207
Питання для самоконтролю	219
Завдання для перевірки знань	220
Тестові завдання	222
Тема 9. Облік фінансових інвестицій	224
9.1. Сутність фінансових інвестицій та їх класифікація	224
9.2. Оцінка фінансових інвестицій	231
9.3. Облік фінансових інвестицій	237
9.4. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у звітності	241
Питання для самоконтролю	241
Завдання для перевірки знань	242
Тестові завдання	243
Тема 10. Облік власного капіталу	245
10.1. Сутність власного капіталу підприємства	245
10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу	247
10.3. Облік капіталу у дооцінках	255
10.4. Облік додаткового капіталу	257
10.5. Облік резервного капіталу	261

10.6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)	261
10.7. Облік вилученого та неоплаченого капіталів	263
Питання для самоконтролю	264
Завдання для перевірки знань	265
Тестові завдання	266
Тема 11. Облік зобов'язань	269
11.1. Економічна сутність зобов'язань	269
11.2. Облік довгострокових зобов'язань	272
11.3. Облік поточних зобов'язань	276
11.4. Облік забезпечень, цільового фінансування та доходів майбутніх періодів	279
Питання для самоконтролю	286
Завдання для перевірки знань	287
Тестові завдання	288
Тема 12. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	290
12.1. Основи побудови обліку праці та її оплати на підприємстві	290
12.2. Документування праці та її оплати	295
12.4. Облік заробітної плати та розрахунків з персоналом	301
12.5. Облік нарахувань і утримань із заробітної плати та розрахунків по соціальному	309
Питання для самоконтролю	316
Завдання для перевірки знань	317
Тестові завдання	318
Тема 13. Облік витрат діяльності	321
13.1. Сутність, класифікація та основи обліку витрат діяльності	321
13.2. Облік витрат операційної діяльності	330
13.4. Облік фінансових витрат	338
13.5. Облік втрат від участі в капіталі	343
13.6. Облік інших витрат	345
Питання для самоконтролю	346
Завдання для перевірки знань	347
Тестові завдання	350
Тема 14. Облік доходів і фінансових результатів	353
14.1. Сутність, визнання та класифікація доходів	353
14.2. Облік доходів діяльності підприємства	362
14.2.1. Облік доходів від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	362
14.2.2. Облік інших операційних доходів	364
14.2.3. Облік фінансових доходів	366
14.2.4. Облік інших доходів	369
14.3. Облік фінансових результатів	370
Питання для самоконтролю	378
Завдання для перевірки знань	378
Тестові завдання	382

Тема 15. Фінансова звітність	384
15.1. Поняття та функції фінансової звітності	384
15.2. Склад фінансової звітності та етапи її підготовки	385
15.3. Характеристика форм фінансової звітності	391
Питання для самоконтролю	404
Завдання для перевірки знань	404
Тестові завдання	408
Термінологічний словник	411
Список використаних джерел	419
Додатки	

ПЕРЕДМОВА

У світі бізнесу знання основ бухгалтерського обліку допомагають вирішити важливі фінансові і економічні питання діяльності підприємств (компаній, установ, приватних підприємців та ін. суб'єктів господарювання), окреслити подальші перспективи для успішного функціонування та отримання максимального прибутку.

Інформаційне забезпечення, яке формується за даними бухгалтерського обліку вимагає нових підходів у світлі діджиталізації економіки, прийняття нових законодавчих актів та відповідно до об'єктивних вимог часу у рамках інтегрування у європейський та світовий економічний простір.

Метою вивчення дисципліни “Бухгалтерський облік” є формування системи економічних знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

Завдання дисципліни:

- вивчення загальних методологічних основ раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємствах на підставі прогресивних форм і національних стандартів обліку;
- набуття навичок опрацювання і використання облікової інформації в управлінні підприємством.

Предметом курсу “Бухгалтерський облік” є методологія і методика ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Вивчення цієї дисципліни сприяє розвитку означених стандартом вищої освіти інтегральної, загальної та спеціальної (фахової) компетентностей фахівців з обліку і оподаткування.

Підручник «Бухгалтерський облік» є другим виданням і враховує зміни у законодавчих актах, що регулюють питання обліку і формування фінансової звітності підприємств України станом на 2021 рік. У ньому розглянуті основні теми з теорії бухгалтерського обліку, організації і практики ведення фінансового обліку, складання і подання фінансової звітності на підприємствах України. За кожною із тем курсу «Бухгалтерський облік», подано лекційний матеріал, питання для самоконтролю, завдання для перевірки знань, тести.

Структура та зміст підручника сприятиме вивченню методології формування і відображення у обліку та звітності найбільш важливих показників господарської діяльності відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Плану рахунків.

У підручнику за кожною темою курсу:

- здійснюється виклад теоретичного матеріалу з наведенням прикладів розрахунків, кореспонденцій рахунків, заповнених первинних документів;
- передбачаються питання для самоконтролю;
- подаються завдання для перевірки знань і тести.

Для зручнішого опрацювання матеріалу основні терміни у тексті виділені напівжирним шрифтом, а також сформовано термінологічний словник.

Підручник призначено для студентів вищих навчальних закладів усіх рівнів акредитації економічних та ін. спеціальностей, для яких передбачено вивчення курсу «Бухгалтерський облік», слухачів системи підвищення кваліфікації, а також тих, хто самостійно вивчає предмет.

ЧАСТИНА І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

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

- 1.1. Сутність бухгалтерського обліку. Види обліку.
- 1.2. Завдання, функції та принципи бухгалтерського обліку.
- 1.3. Вимірники, що застосовуються у бухгалтерського обліку.
- 1.4. Предмет і метод бухгалтерського обліку.
- 1.5. Нормативне регулювання та побудова бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.1. Сутність бухгалтерського обліку. Види обліку

Для успішного бізнесу кожен власник зацікавлений мати достовірне уявлення про ті економічні процеси, які виникають у господарстві.

Теоретичні основи обліку дозволяють розкрити економічну сутність фактів господарської діяльності, зміст і взаємозв'язок між економічними і юридичними категоріями, за допомогою яких ці факти пізнаються через спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксацію (реєстрацію) фактів, явищ природи чи суспільного життя.

Облік господарської діяльності підприємства та суспільства загалом, називають **господарським обліком**.

Залежно від природи облікової інформації господарський облік поділяють на такі взаємопов'язані між собою види (рис 1.1.):

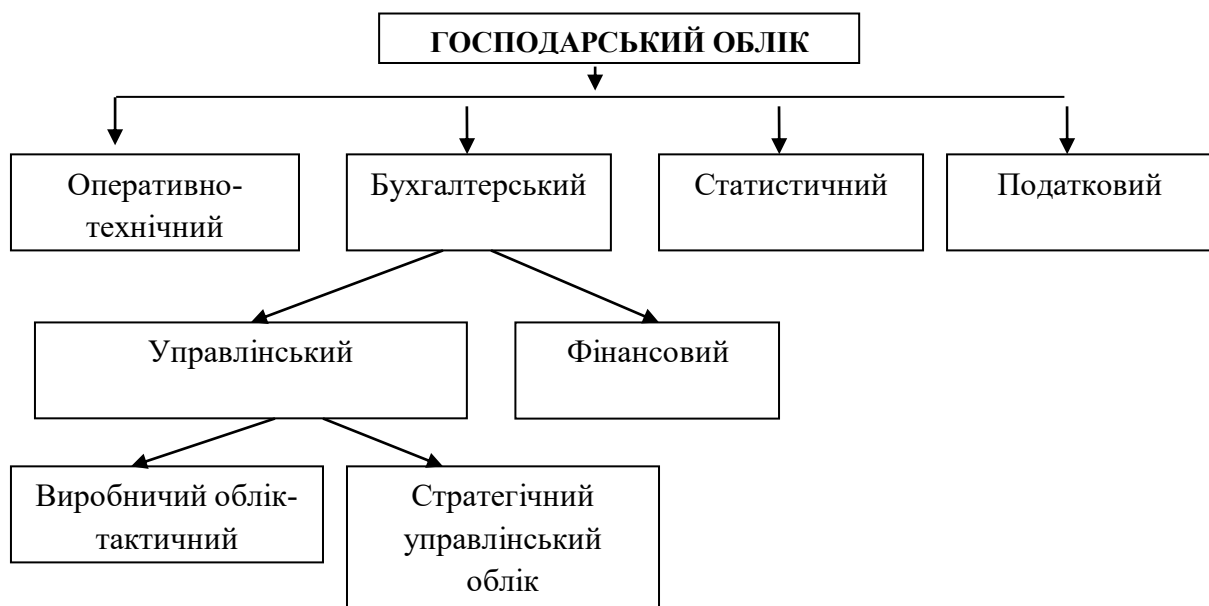


Рис. 1.1. Види господарського обліку

Оперативно-технічний облік ведеться безпосередньо на місцях здійснення господарських операцій, у тому числі тих, які не можуть бути відображені іншими видами обліку. Дані оперативно-технічного обліку необхідні для поточного спостереження за розвитком господарських процесів, їх оперативного планування, аналізу й управління.

Статистичний облік здійснюється з метою вивчення й контролю масових суспільних явищ і процесів. Він базується на даних оперативного і бухгалтерського обліку, використовує не тільки власну документацію, а й документацію оперативного і бухгалтерського обліку. Статистичний облік на підприємстві зводиться до системадизації даних для заповнення і подання форм статистичної звітності.

Інформація статистичного обліку використовується державними органами як законодавчої, так і виконавчої влади з метою здійснення планування і прогнозування соціально-економічного розвитку галузі, регіону, країни в цілому.

Одним із важливих видів господарського обліку є бухгалтерський облік.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996 **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Важливою відмінною рисою бухгалтерського обліку є суворе документальне обґрунтування, яке досягається через реєстрацію господарських операцій виключно при наявності їх документального підтвердження. Завдяки цій особливості його інформація характеризується більшою точністю і вірогідністю, ніж інформація інших видів обліку.

Отже, **бухгалтерський облік** - це система суцільного, безперервного та взаємопов'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному виразі.

Складовими бухгалтерського обліку є фінансовий та управлінський облік.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку і оприлюднення інформації про доходи, витрати, результати діяльності, рух грошових коштів, змін у власному капіталі та фінансового стану підприємства відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

Фінансовий облік є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання, чітко регламентований державою, правила його ведення однакові для всіх підприємств, інформація носить відкритий характер та охоплює всі об'єкти обліку. Фінансовий облік ведеться з метою підготовки та подання фінансової звітності і його дані можуть використовувати як внутрішні, так і зовнішні користувачі інформації.

Внутрішніми користувачами облікової інформації є: власники підприємства; управлінський персонал; менеджери, керівники підрозділів; робітники і службовці підприємства.

Внутрішні користувачі задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, прийняття управлінських і планових рішень, стабільності й прибутковості підприємства,

збереження робочих місць, оплати праці та пенсійного забезпечення тощо.

До зовнішніх користувачів належать ті, які мають прямий фінансовий інтерес, не мають прямого фінансового інтересу і без фінансового інтересу. До тих, які мають прямий фінансовий інтерес, належать ділові партнери підприємства на ринку (дійсні та потенційні) інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти, банківські й небанківські кредитні установи, майбутні акціонери.

До тих, які не мають прямого фінансового інтересу, належать органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби, органи державної статистики, органи державних і міжнародних цільових фондів, органи державних і міжнародних комісій і комітетів), учасники фондового і товарних ринків (брокери, дилери, депозитарії, кліринги).

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

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки інформації та її передача, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки, контролю всередині підприємства і прийняття стратегічних рішень.

Управлінський облік призначено для накопичення інформації для власних потреб. Його підприємства ведуть за власною методикою, яка не регламентується чинними інструкціями.

У табл. 1.1 наведена порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку за різними ознаками.

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку		
<i>Порівняльні характеристики</i>	<i>Фінансовий</i>	<i>Управлінський</i>
1. Головні користувачі інформації	Сторонні особи і організації, зовнішні користувачі	Керівництво, спеціалісти, менеджери різних рівнів підприємства
2. Основний суб'єкт обліку і аналізу	Підприємство як економічний суб'єкт	Структурні підрозділи підприємства
3. Правила організації обліку	Обов'язкове використання загальноприйнятих правил і принципів обліку	Немає норм і обмежень
4. Облікові вимірники	Єдиний грошовий вимірник	Будь-які одиниці вимірювання
5. Прийоми реєстрації інформації	Метод подвійного запису	Будь-яка система реєстрації, яка дає результат обліку
6. Групування витрат	За елементами	За статтями калькуляції
7. Націленість	Оцінка минулого	Прогнозування (націленість на майбутнє)
8. Відкритість даних	Більшість даних доступна усім	Комерційна таємниця
9. Частота складання звітності	Місяць, квартал, рік	За потребою

Управлінський облік може бути спрямований як для виконання поточних завдань підприємства (калькуляцій, кошторисів, бюджетів, планів), так і стратегічних.

Податковий облік є обов'язковим для всіх суб'єктів господарської діяльності, правила його ведення визначаються державою і є чітко регламентовані.

Податковий облік ведуть платники податків, зборів і платежів для відображення операцій, пов'язаних зі збором інформації про зобов'язання підприємства перед бюджетом і органами соціального страхування та контролю за їх сплатою.

У науковій літературі виділяють також креативний та актуарний облік.

Креативний облік – будь-який науковий облік, який не відповідає загально прийнятій практиці або встановленим стандартам та принципам.

Актуарний облік – це облік, який застосовується при визначенні вартості підприємства та його майна в цілому.

Актуальними питаннями розвитку промислових підприємств України та суспільства в цілому є збереження навколишнього природного середовища, раціональне природокористування, зменшення негативного впливу на природу. У науковій літературі поширення набуває виокремлення екологічного обліку. На Заході досить давно сформувались наукові течії, які досліджують питання взаємодії підприємства з навколишнім середовищем і відображення її в обліку. Вони об'єднуються у науковому напрямі, який отримав назву Environmental Accounting.

Екологічний облік на підприємстві - це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень.

Соціальний облік розглядається як у загальнонаціональній системі соціального забезпечення населення України (стосується соціального забезпечення і соціальних гарантій населення в цілому, збору, накопичення інформації та проведення відповідних розрахунків соціальних виплат, призначення субсидій, допомоги по безробіттю, адресної соціальної допомоги тощо) так і у системі інтегрованого обліку суб'єктів господарювання.

У рамках трактування стандарту соціальної відповідальності бізнесу ISO 26000 поняття **соціального обліку** визначається як процес формування систематизованої, релевантної інформації, що характеризує соціально-відповідальну діяльність суб'єкта господарювання, яка спрямована на прийняття соціальних рішень у межах визначеної концепції сталого розвитку підприємства.

Тому **соціальний облік** слугує для відображення економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку працівників підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації.

Соціальний облік на підприємствах реалізується у рамках формування і реалізації соціального пакета його працівників.

Соціальний пакет – це сукупність усіх соціальних пільг, гарантій та виплат, що надаються чи мають надаватись працівникам, та включає в себе комплекс зобов'язань, який бере на себе роботодавець щодо трудового колективу. Якщо розглядати приклад західних компаній, то різні види страхування (в основному, медичного) займають до 50% соціального пакета їх працівників. У більшості американських компаній соціальні пакети реалізуються за двома типами соціальних програм – медичного та пенсійного страхування.

Спільність видів господарського обліку полягає в тому, що вони мають одну ціль - своєчасне одержання інформації для прийняття управлінських рішень.

1.2. Завдання, принципи та функції бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік має відповідну мету, для досягнення якої чітко визначені його завдання та функції.

Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та сприяння раціональному використанню засобів, предметів праці і самої праці у підприємницькій діяльності для одержання найбільшого прибутку.

Завдання бухгалтерського обліку можна поділити на окремі і загальні. Розв'язання окремих завдань передбачає облік окремих процесів господарської діяльності, а загальних - усієї господарської діяльності підприємства, з визначенням рентабельності, конкурентоспроможності продукції, тобто інформаційне задоволення потреб управління.

Основні завдання бухгалтерського обліку подано на рис.1.2.

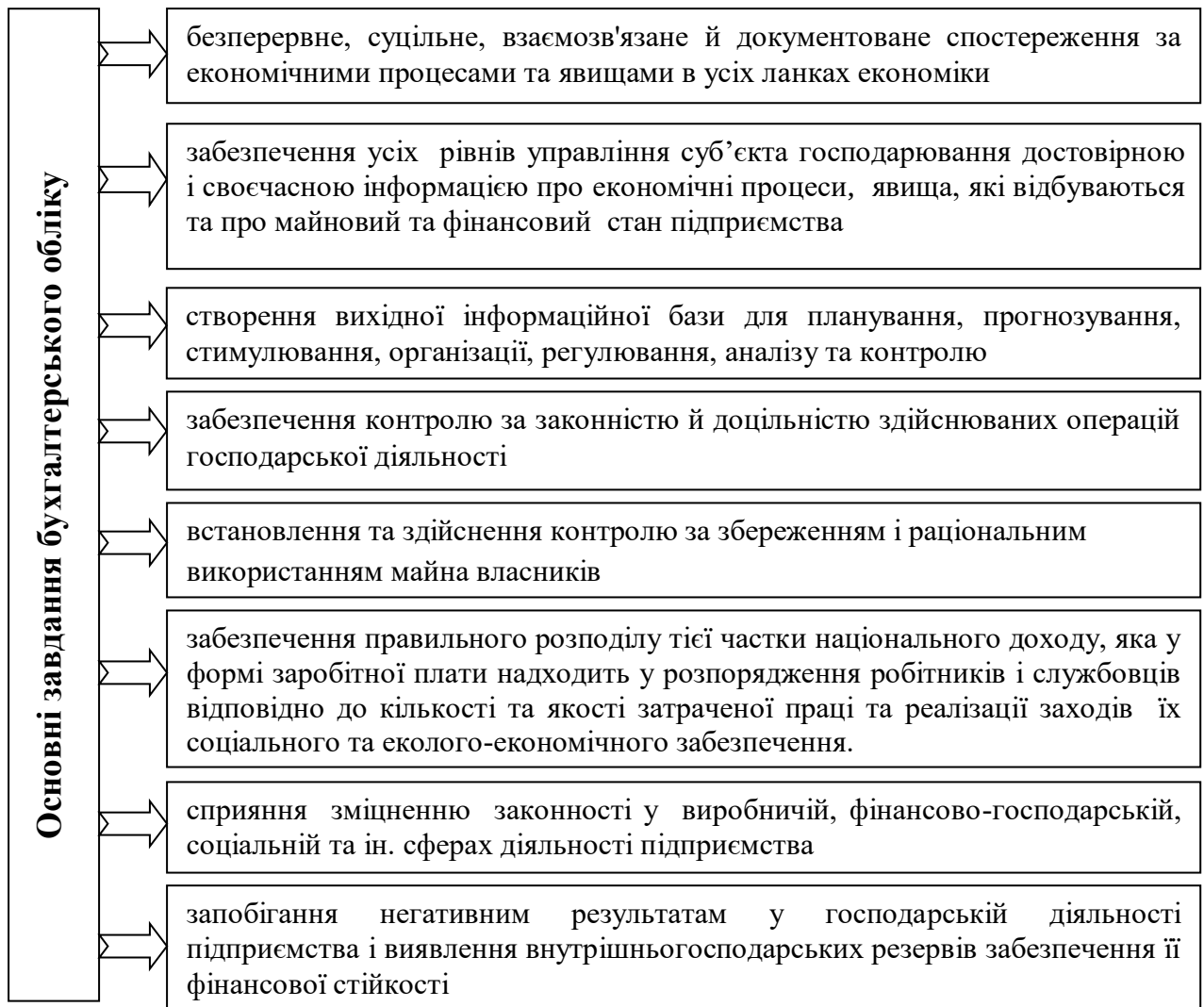


Рис.1.2. Основні завдання бухгалтерського обліку

Основними функціями бухгалтерського обліку є інформаційна, контрольна, аналітична, оціночна, соціальна, еколого-економічна (рис.1.3.).



Рис.1.3. Функції бухгалтерського обліку

Інформаційна функція полягає у виконанні основної мети ведення бухгалтерського обліку - забезпечення достовірною і своєчасною інформацією для прийняття управлінських рішень. Інформація використовується всіма видами господарського обліку, а на її підставі зовнішніми і внутрішніми користувачами приймаються відповідні рішення.

Контрольна функція полягає в тому, що одержана інформація використовується для контролю виконання планових завдань і досягнення запланованих показників діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Перевірку виконання управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку здійснюють із використанням таких видів контролю: попередній, поточний і наступний.

Для запобігання негативним результатам діяльності підприємства і виявлення шляхів підвищення її ефективності на бухгалтерський облік покладена **аналітична функція**.

Сутність аналітичної функції полягає в тому, що, використовуючи підготовлену інформацію вивчається вся система прийняття рішень з метою її удосконалення, виявлення перспектив розвитку даного суб'єкта господарювання, недоліків, шляхів удосконалення всіх напрямків господарської діяльності. Інформація, що надається бухгалтерським обліком, надає можливості користувачам оцінити минулі, сучасні та майбутні події, порівнювати інформацію різних підприємств. Аналіз інформації про всебічну діяльність підприємства сприяє поточному і перспективному плануванню і дозволяє виділити окремо оціночну функцію.

Оціночна функція дозволяє за даними бухгалтерського обліку оцінити роботу виконавців та її результативність, а також за допомогою спеціальних показників та розрахункових коефіцієнтів визначити фінансовий стан підприємства.

Соціальна функція полягає у формуванні та використанні інформації для вирішення глобальних завдань розвитку суспільства через зміцнення національної економіки і покращення соціального захисту населення.

Еколого-економічна функція бухгалтерського обліку пов'язана із формуванням збалансованої системи показників на підприємствах. Вона має сприяти вирішенню еколого-економічних проблем суспільства в цілому із дотриманням принципів сталого розвитку.

На рівні підприємств це полягає у забезпеченні якісної узгодженості між різними показниками фінансової, маркетингової діяльності, складових бізнес-процесів суб'єкта господарювання та оціночними показниками якості і розвитку персоналу, впливу на довкілля. Це дає змогу цілісно визначити успішність діяльності підприємства та реалізувати стратегію підприємства з максимальним збереженням природних ресурсів.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на визначених законодавством принципах.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, а також при відображенні їх результатів у фінансовій звітності (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2.

Базові принципи бухгалтерського обліку

Принцип	Розкриття суті принципу
<i>обачність</i>	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.
<i>повне освітлення</i>	в обліку повинна міститися вся інформація про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
<i>автономність</i>	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
<i>послідовність</i>	постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
<i>безперервність</i>	оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
<i>нарахування</i>	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
<i>превалювання сутності над формою</i>	операції враховуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми.
<i>історична (фактична) собівартість</i>	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання
<i>єдиний грошовий вимірник</i>	вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
<i>періодичність</i>	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Після прийняття змін до Закону №996, були вилучені такі принципи: обачність, історична (фактична) собівартість, періодичність. Водночас, передбачено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються також на інших принципах, визначених міжнародними стандартами або НП(С)БО, національними стандартами в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

До додаткових принципів бухгалтерського обліку відносяться:

- консолідація; - законність; - дата операції;
- достовірність; - суттєвість; - доречність;
- прийняття вхідного балансу; - відкритість; - своєчасність.

1.3. Вимірники, що використовуються у бухгалтерському обліку

Для відображення і обчислення господарських засобів і процесів використовують **облікові вимірники**, які поділяють на три види: натуральні, трудові і грошові.

Натуральні вимірники використовують для обліку наявності та руху об'єктів матеріальних цінностей, а також виконаних робіт або наданих послуг в їх натуральному вираженні. Такі вимірники дають змогу отримати інформацію про господарські засоби і процеси в одиницях ваги (грами, кілограми, центнери, тонни), міри довжини (сантиметри, метри, кілометри), об'єму (літри, кубічні метри), площі (гектари, квадратні метри), кількості (штук), тощо. Натуральні вимірники забезпечують не тільки кількісне відображення об'єктів, а й їх якісну характеристику.

Трудові вимірники використовують для визначення кількості затраченої праці в одиницях робочого часу (днях, годинах, хвилинах). За допомогою трудових вимірників у поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, використання робочого часу і фонду оплати праці, визначають продуктивність праці. На відміну від натуральних, трудові вимірники дають можливість певною мірою узагальнювати і порівнювати між собою різні величини.

Проте, як натуральні, так і трудові вимірники не можуть виконувати функцію узагальнення.

Узагальнене відображення наявності та руху засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності здійснюється в єдиному **грошовому вимірнику** (гривнях, доларах, рублях, марках тощо). Грошовий вимірник виражається в національних одиницях країни – постачальника інформації.

Застосування в обліку трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне і різнобічне відображення об'єктів обліку, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як окремого підприємства, галузі, так і економіки в цілому.

1.4. Предмет і метод бухгалтерського обліку

Отримання необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси визначає предмет бухгалтерського обліку.

Предметом бухгалтерського обліку є те, що відображається і контролюється за його допомогою, тобто:

- стан і використання господарських засобів, їх види, склад і рух;
- джерела господарських засобів;
- господарські процеси і операції;
- витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, які виникають в ході його діяльності.

Суб'єктом бухгалтерського обліку є господарюючий суб'єкт (компанія, підприємство, організація, установа тощо).

Предметом бухгалтерського обліку є не самі суб'єкти в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка необхідна для управління.

Предмет складається з окремих частин, які називаються об'єктами обліку.

Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно) або джерело його утворення (матеріали, паливо, готівка, безготівкові кошти, позики банку, прибуток тощо).

У сукупності всі господарські засоби прийнято називати активами, а джерела їх утворення - пасивами.

Господарські засоби (активи) найчастіше групують за двома ознаками: за складом і використанням, і за джерелами формування (фінансування). Наприклад, будівля офісу, внесена засновником до статутного капіталу розглядається у складі основних засобів (за складом і використанням) і відноситься до власних джерел – статутного капіталу (за джерелами фінансування).

Групування засобів за видами й розміщенням залежить від особливостей господарської діяльності підприємства. Господарські засоби за характером участі у господарській діяльності підприємства поділяють на оборотні і необоротні (рис.1.4.).

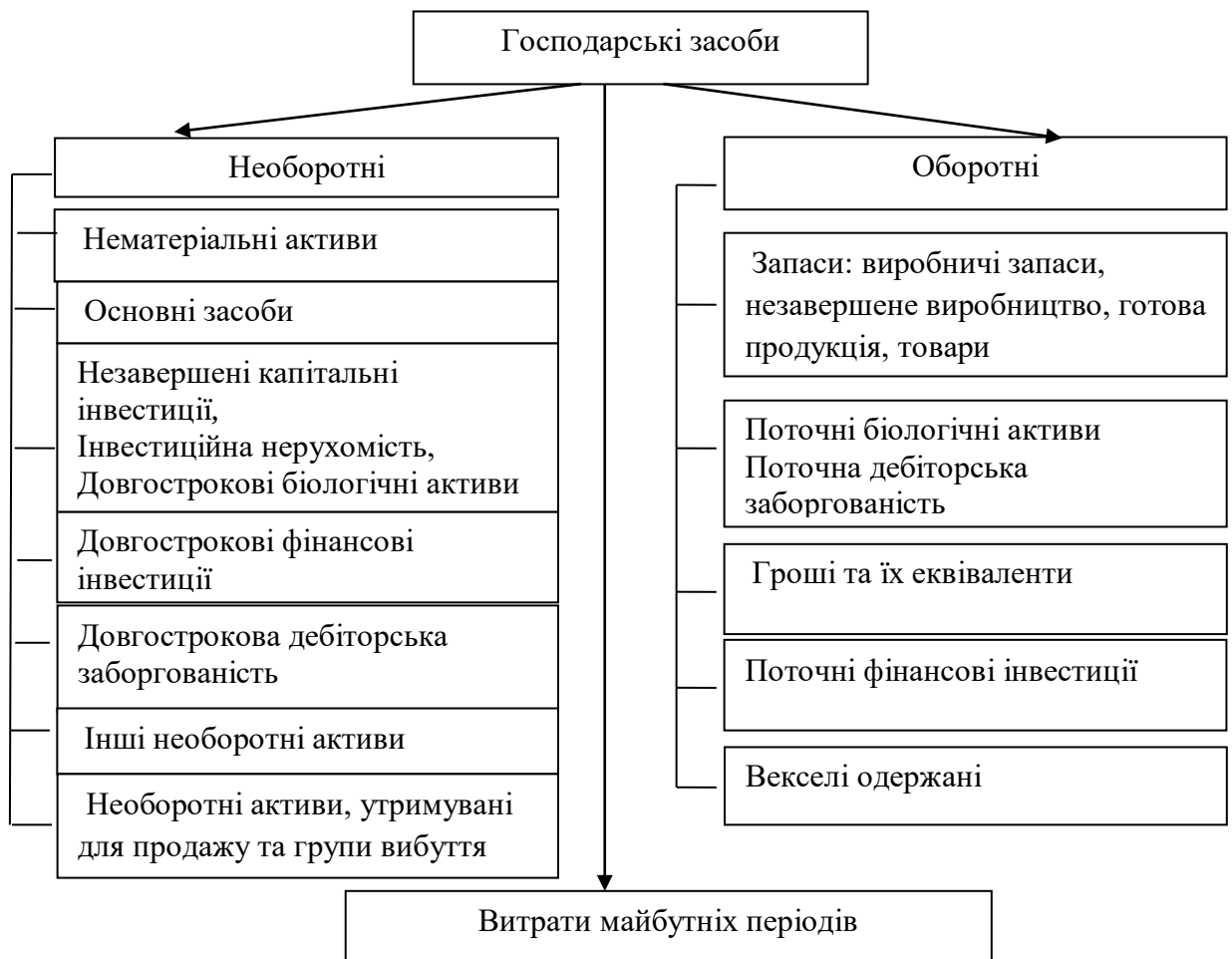


Рис.1.4. Класифікація господарських засобів (активів) за складом і використанням

За видами і розміщенням господарські засоби прийнято класифікувати на такі групи:

- засоби сфери виробництва (це засоби і предмети праці, які використовуються для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг: будівлі, обладнання, транспортні засоби, земельні ділянки, сировина, матеріали, паливо тощо);
- засоби сфери обігу (це предмети обігу – готова продукція, товари, грошові кошти, фінансові інструменти та засоби (кошти) в розрахунках а також засоби, що обслуговують сферу обігу – будівлі, обладнання та інвентар магазинів, торгово-складських приміщень, які знаходяться на балансі підприємства);
- засоби невиробничої сфери (основні засоби соціально-культурного призначення, що знаходяться на балансі суб'єкта господарювання та активи, що використовуються для забезпечення соціально-культурних потреб працівників підприємства);
- вилучені засоби (дольова участь підприємства у фінансових проектах – це депозитні вклади, придбані акції, облігації, векселі, казначейські зобов'язання).

Класифікація господарських засобів (активів) за видами і розміщенням представлена на рис.1.5.

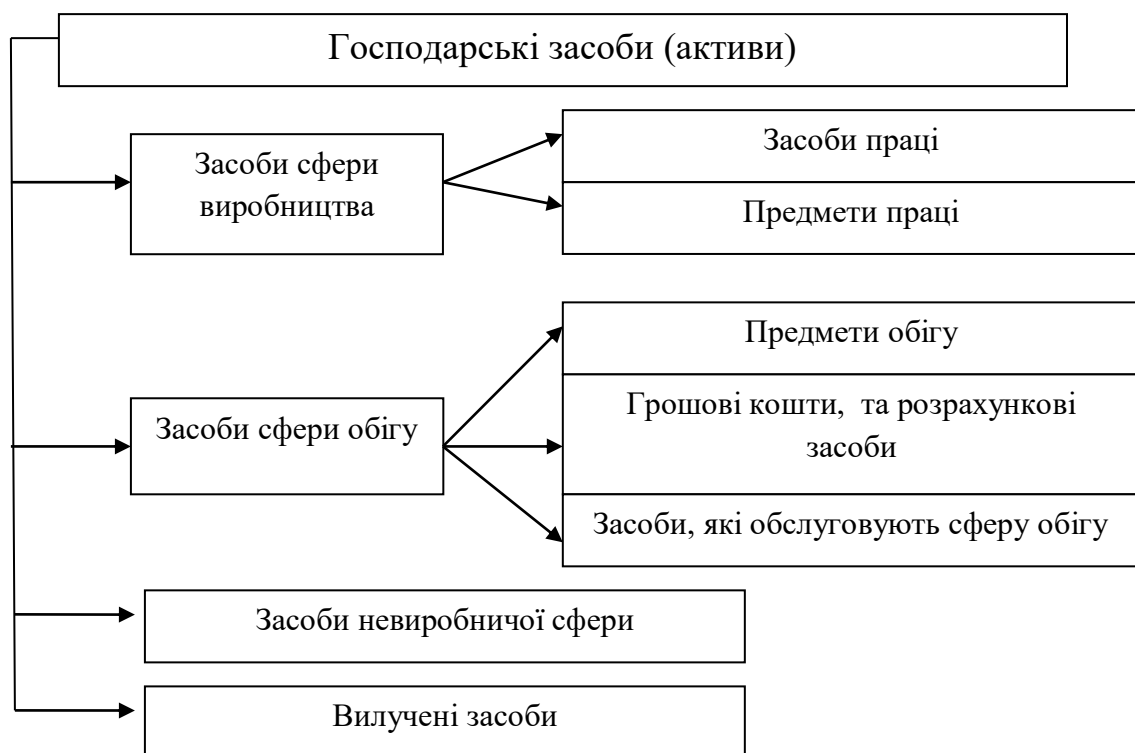


**Рис.1.5. Класифікація господарських засобів
за видами і розміщенням**

Поширення набуває також класифікація засобів (активів) за іншими ознаками, зокрема - за формами функціонування, за рівнями ліквідності та за видами діяльності.

За формами функціонування засоби (активи) підприємства поділяють на матеріальні, нематеріальні, фінансові та розрахункові.

Господарські засоби, що мають матеріально-речову форму і використовуються у виробничо-господарській діяльності підприємства та для задоволення соціально-культурних потреб працівників підприємства складають матеріальні активи. Прикладом матеріальних активів є основні засоби, виробничі запаси, готова продукція, товари тощо.

До групи нематеріальних активів відносять права користування природними ресурсами, права користування майном, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, права та знаки для товарів і послуг, програмне забезпечення та інші активи, які не мають матеріальної форми, але дають можливість підприємству отримувати прибуток.

До групи фінансових активів відносять господарські засоби підприємства у формі грошових коштів та фінансових інвестицій, які належать підприємству. До цієї групи належать:

- грошові кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валютах;
- контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Головними складовими фінансових інструментів (активів) є грошові кошти та цінні папери.

Дебіторську заборгованість відносять у групу розрахунків.

За ознакою ліквідності, тобто здатності засобів (активів) конвертуватися у грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями визначають три рівні: абсолютно ліквідні засоби (активи), ліквідні й малоліквідні (неліквідні).

До абсолютно ліквідних активів належать кошти та їх еквіваленти, зокрема грошові кошти в національній та іноземній валютах в банках і касі, цінні папери тощо.

До ліквідних активів належать поточні фінансові вкладення та дебіторська заборгованість, виробничі запаси, готова продукція, товари. До малоліквідних активів належать основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів.

За видами діяльності господарські засоби поділяються на ті, які використовуються у операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позичкового капіталу підприємства.

Класифікація господарських засобів (активів) за формами функціонування, рівнями ліквідності та видами діяльності подана на рис.1.6.



Рис.1.6. Класифікація господарських засобів (активів) за формами

Залежно від обсягу і характеру діяльності кожне підприємство повинно мати відповідні джерела існування (пасиви). Господарські засоби за джерелами утворення поділяються на дві групи:

- 1) джерела власних засобів (активів);
- 2) джерела залучених (позикових) засобів (табл.1.7.).

Склад господарських засобів та джерел їх формування (фінансування) змінюються під впливом господарських операцій у рамках основних процесів господарської діяльності підприємства.

Для забезпечення виробничо-господарської діяльності на підприємстві має здійснюватися:

- процес постачання (придбання) необхідних засобів та предметів праці;
- процес виробництва продукції;
- процес реалізації (продажу) продукції та визначення фінансового результату.

Всі три процеси взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, внаслідок чого на підприємстві відбувається безперервний кругообіг господарських засобів.



Рис.1.7. Класифікація джерел господарських засобів

Метод бухгалтерського обліку — це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Під методом бухгалтерського обліку розуміють систему певних способів і прийомів, за допомогою яких досягають суцільного, безперервного, об'єктивного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення в грошовій оцінці об'єктів бухгалтерського обліку, що має на меті отримання інформації для управління ними.

Для розкриття сутності бухгалтерського обліку широко використовують загальнонаукові методи: діалектичний, історичний та системний підходи, аналіз і синтез, метод індукції і дедукції.

Поряд із загальнонауковими прийомами, бухгалтерському обліку притаманні свої специфічні методи (прийоми, способи) дослідження.

Загалом методичні прийоми бухгалтерського обліку можна розподілити на чотири групи:

- 1) первинне спостереження;
- 2) вартісне вимірювання;
- 3) поточне групування та систематизація;
- 4) підсумкове узагальнення.

Окремі способи та прийоми називають *елементами методу*. (рис. 1.8.)

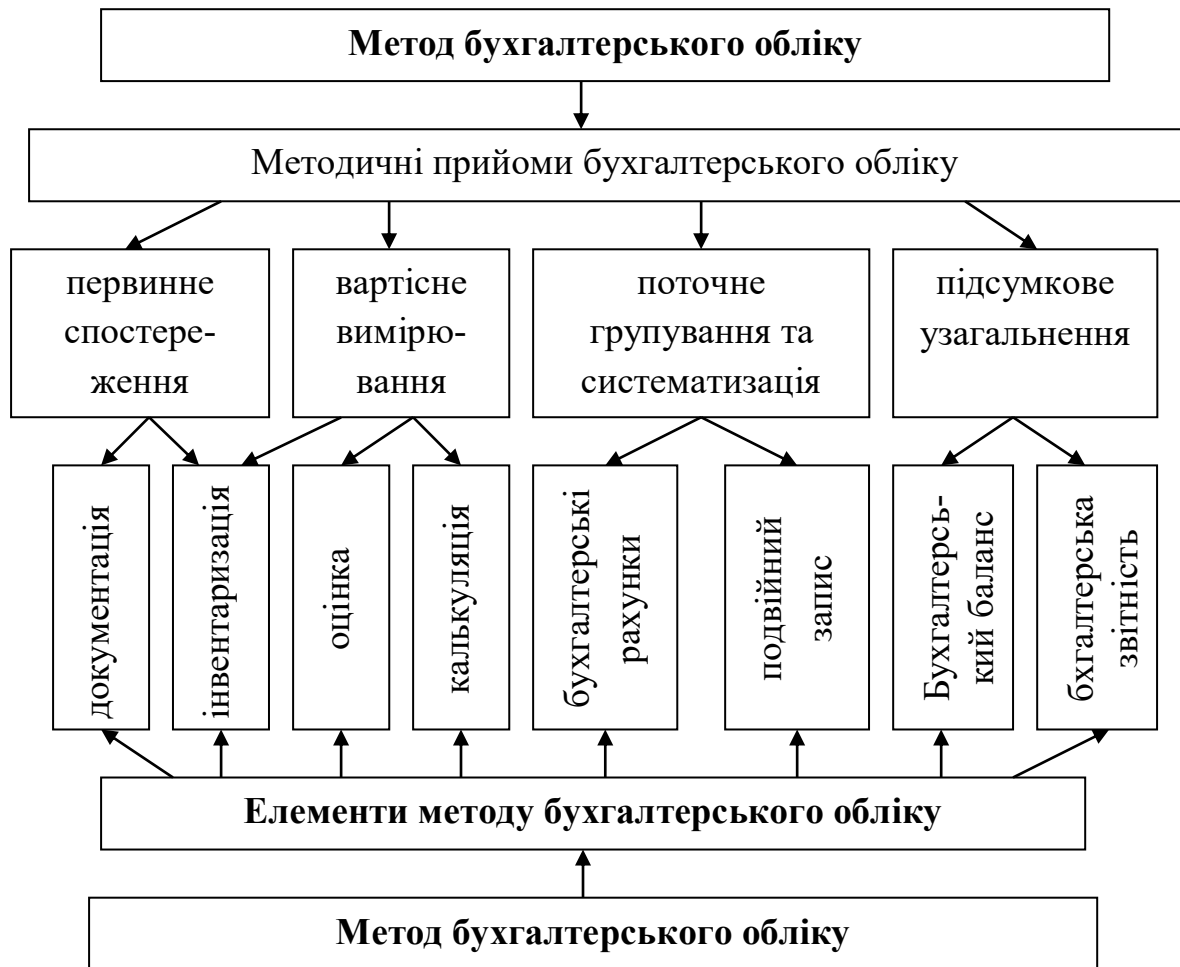


Рис.1.8. Методичні прийоми та елементи методу бухгалтерського обліку

До елементів методу бухгалтерського обліку належать:

1) **документування** - це сукупність первинних документів (документації), призначених для накопичення необхідної інформації, які забезпечують ведення поточного обліку на кожному підприємстві незалежно від форми власності та підпорядкування. Документація служить не тільки обов'язковою умовою для бухгалтерських записів, але і способом попереднього поточного спостереження за господарськими операціями;

2) **інвентаризація** - систематична перевірка наявності засобів в натуральному вигляді і співставлення їх наявних залишків з обліковими даними. Інвентаризація проводиться на всіх ділянках виробничої та фінансово-господарської діяльності і є не просто засобом перевірки фактичної наявності активів та зобов'язань, а важливим інструментом забезпечення достовірності поточного бухгалтерського обліку та звітності підприємства (крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством);

3) **оцінка** - це спосіб грошового вимірювання засобів і процесів. За допомогою оцінювання натуральні і трудові вимірники переводять у грошові. В результаті грошової оцінки підприємство може визначати загальну вартість основних і оборотних засобів, що перебувають у його розпорядженні,

контролювати їх використання в процесі господарської діяльності. Грошова оцінка є необхідною передумовою для відображення господарських операцій в обліку;

4) **калькулювання** - спосіб визначення собівартості продукції, робіт, послуг. Для складання калькуляції собівартості продукції користуються нормами і нормативами витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Здебільшого калькуляції складають за статтями витрат, зазначаючи, на що саме і щодо яких конкретно об'єктів здійснено ці витрати.

5) **рахунки бухгалтерського обліку** є способом групування господарських операцій, оформлених відповідними документами, згруповані за економічно однорідними ознаками для систематичного контролю за змінами засобів та джерел в процесі господарської діяльності. На кожен об'єкт бухгалтерського обліку відкривається окремий рахунок, записи на якому здійснюються на підставі відповідних документів;

6) **подвійний запис**. Суть подвійного запису полягає в тому, що кожна господарська операція записується двічі - один раз за дебетом і один раз за кредитом на одну і ту ж суму. Подвійний запис має велике контрольне значення.

7) **бухгалтерський баланс** - це метод групування й відображення в грошовій оцінці активів, зобов'язань і капіталу на відповідну дату. Баланс складають на основі даних бухгалтерського обліку;

8) **бухгалтерська звітність** - система економічних показників, які використовуються для контролю і керівництва господарською діяльністю, характеризують результат діяльності за звітний період. Звітність завершує поточний облік в системі рахунків і повністю зумовлена його даними. Показники балансу та інших форм звітності аналізуються для одержання інформації, необхідних для управління і контролю.

Способи і прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані і взаємозумовлені: операції на рахунках записують до документів; грошова оцінка лежить в основі калькуляції; взаємопов'язане відображення господарських операцій неможливе без застосування запису; складання бухгалтерського балансу і звітності ґрунтується на системі рахунків; для досягнення точності обліку потрібні періодичні інвентаризації.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку у сукупності та взаємозв'язку становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку.

1.5. Нормативне регулювання та побудова бухгалтерського обліку на підприємстві

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

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств і організацій;
- удосконалення бухгалтерського обліку і звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Система нормативно правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні представлена рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів.

Найважливішим нормативно-правовим документом, що регламентує основні питання організації та ведення бухгалтерського обліку, є Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (рис.1.9.).



Рис.1.9. Структура нормативно-правового регулювання обліку

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ та НП(С)БО в державному секторі), розроблений на основі МСФЗ і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV.)

Перелік основних Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку:

- НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності";
 - НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність";
 - НП(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах";
 - НП(С)БО 7 "Основні засоби";
 - НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи";
 - НП(С)БО 9 "Запаси";
 - НП(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість";
 - НП(С)БО 11 "Зобов'язання";
 - НП(С)БО 12 "Фінансові інвестиції";
 - НП(С)БО 13 "Фінансові інструменти";
 - НП(С)БО 14 "Оренда";
 - НП(С)БО 15 "Дохід";
 - НП(С)БО 16 "Витрати";
 - НП(С)БО 17 "Податок на прибуток";
 - НП(С)БО 18 "Будівельні контракти";
 - НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств";
 - НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів";
 - НП(С)БО 22 "Вплив інфляції";
 - НП(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін";
 - НП(С)БО 24 "Прибуток на акцію";
 - НП(С)БО 25 "Спрощена фінансова звітність";
 - НП(С)БО 26 "Виплати працівникам";
 - НП(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";
 - НП(С)БО 28 "Зменшення корисності активів";
 - НП(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами";
 - НП(С)БО 30 "Біологічні активи";
 - НП(С)БО 31 "Фінансові витрати";
 - НП(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість";
 - НП(С)БО 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин";
 - НП(С)БО 34 "Платіж на основі акцій".
-

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

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації.

Однією з **форм організації ведення бухгалтерського обліку** є підприємства, підприємці та самозайняті особи, які провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності.

Форми організації бухгалтерського обліку представлені на рис.1.10.

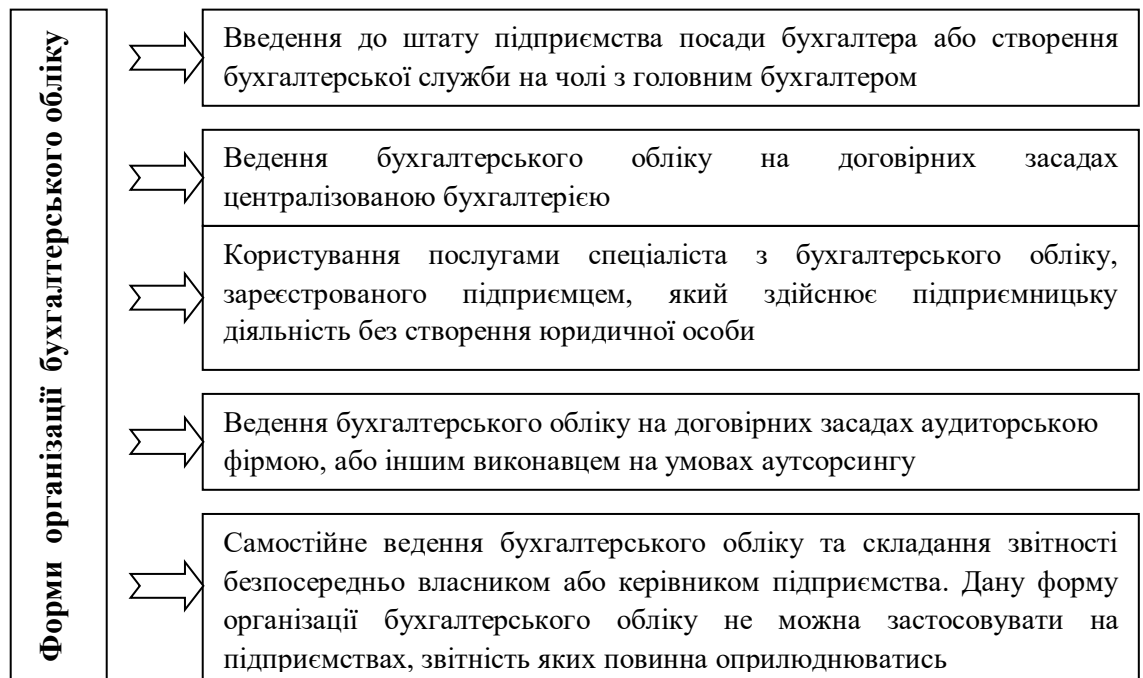


Рис. 1.10. Форми організації бухгалтерського обліку

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку;
- розробляє системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділити на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Облікова політика підприємства розглядається як важлива складова заходів з організації бухгалтерського обліку та як сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності (рис.1.11.).

Метою розробки облікової політики є забезпечення підготовки достовірної та своєчасної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, про результати його діяльності, необхідної різним користувачам.

Облікова політика визначається на основі НПСБО, МСФЗ, МСБО та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.



Рис.1.11. Сутність облікової політики

Облікова політика розробляється при створенні підприємства головним бухгалтером або (за домовленістю) аудиторською фірмою і оформляється спеціальним Наказом (або розпорядженням) «Про облікову політику», який затверджує керівник підприємства та підписують особи, що мають право першого та другого підпису (традиційно – це керівник та головний бухгалтер або бухгалтер). Складові облікової політики подано на рис.1.12.

Облікова політика	Порядок формування форм фінансової звітності (за П(С)БО) чи за МСФЗ)
	Форми бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, типові форми яких не передбачені та документи для внутрішньої бухгалтерської звітності
	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності
	Правила, графіки документообігу і технологія обробки облікової інформації
	Встановлені пороги суттєвості для різних об'єктів обліку, балансова політика
	Методи оцінки активів і зобов'язань, методи амортизації для необоротних активів
	Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань
	Порядок внутрішнього контролю за господарськими операціями, бюджетування
	Інші рішення облікової політики, необхідні для організації бухгалтерського обліку

Рис. 1.12. Складові облікової політики підприємства

При складанні Наказу (розпорядження) про облікову політику, крім чинників нормативно-правового характеру, враховують також: юридичний статус підприємства (форма власності та організаційно-правова форма), галузеву специфіку підприємства, наявність кваліфікованих бухгалтерських кадрів та структурних підрозділів, рівень технічного забезпечення та ін.

Принцип послідовності свідчить про постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових рахунках». Для зміни облікової політики необхідні вагомі докази, і це можуть бути такі причини:

- 1) змінилися статутні вимоги;
- 2) відбулися зміни в НП(С)БО;
- 3) у разі якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

?	Питання для самоконтролю
1. 2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 9. 10. 11.	У чому полягає сутність господарського обліку? Які види обліку ви знаєте? Хто є користувачами облікової інформації? Що має на меті бухгалтерський облік? Які завдання бухгалтерського обліку? Що є предметом фінансового обліку? Яка відмінність фінансового і управлінського обліку? Які основні принципи ведення бухгалтерського обліку? Які вимірники застосовують у бухгалтерському обліку? Що є предметом і об'єктами бухгалтерського обліку? За якими класифікаційними ознаками групують господарські засоби підприємств?
12. 13. 14. 15. 16. 17.	Як групують господарські засоби за складом і використанням? Як групують господарські засоби за джерелами формування? Що таке метод бухгалтерського обліку? Які елементи методу бухгалтерського обліку? В чому суть методичних прийомів бухгалтерського обліку? Які рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку вам відомі?
18. 19. 20.	Що таке «облікова політика підприємства»? Які складові облікової політики підприємства? У яких випадках може змінитися облікова політика підприємства?

Завдання для перевірки знань

Завдання 1.1

Пов'яжіть терміни, перелічені нижче, з визначеннями. Для цього проставте ліворуч від терміну відповідну літеру.

Термінологія	Опис
(1) Господарський облік	А. Облік, у якому формуються показники для внутрішніх та зовнішніх потреб: обчислення собівартості придбаних матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг; визначення витрат, розрахунок доцільності виконання робіт тощо.
(2) Бухгалтерський облік	Б. Вивчає та контролює кількісну сторону масових явищ і процесів відтворення матеріальних благ та суспільних відносин в господарюванні
(3) Оперативний облік	В. Взаємозумовлене, чітко документоване кількісне відображення господарської діяльності підприємства у тісному зв'язку з її якісною стороною, що здійснюється в узагальнюючому грошовому вимірнику
(4) Статистичний облік	Г. Спостереження та відображення в записах тільки окремих фактів і операцій господарської діяльності, що дає можливість швидко отримати необхідні дані для найбільш ефективного управління роботою підприємства та його структурних підрозділів, своєчасно виявляти будь-які недоліки в роботі
(5) Фінансовий облік	Д. Організується для формування вартісних показників, що необхідні для виявлення зовнішніх зв'язків підприємства (з бюджетом, банком, постачальниками, покупцями тощо), є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання

Завдання 1.2.

Визначте, які з наведених операцій охоплюються оперативним, статистичним або бухгалтерським обліком.

1. За актом фірма одержала від підприємства “Фламінго” 0,85 га землі.
2. В поточному місяці прийнято на роботу 8 працівників, звільнено 15.
3. По чеку одержано гроші з банку для виплати заробітної плати працівникам фірми 12000 грн.
4. За актом ліквідовані основні засоби, що прийшли у непридатність на суму 3000 грн.
5. Прийняті до оплати платіжні документи постачальника за одержані матеріали на суму 3500 грн.
6. Надіслана претензія постачальнику на суму 2 тис. грн.

Завдання 1.3.

Визначте, який елемент методу бухгалтерського обліку застосовується в наведених прикладах:

- на підставі прибуткового касового ордера оприбутковано в касу готівку;
- комісія визначила залишок готівки та інших коштів в касі і склала опис;
- за даними рахунку „Виробництво” визначено собівартість продукції;
- на рахунках бухгалтерського обліку відображені операції: відпущені матеріали на виробництво, нарахована зарплата робітникам і інше;
- згруповано засоби підприємства і джерела їх утворення на певну дату в вартісному вимірнику;
- оприбутковано за обліковими цінами матеріали від постачальника.

Завдання 1.4.

Які вимірники застосовуються в наступних випадках:

- ⇒ підприємство одержало короткострокову позику банку – 15000 грн.;
- ⇒ працівники деревообробного цеху відпрацювали за місяць 850 людино-годин;
- ⇒ перераховано постачальнику з поточного рахунку 5200 грн. за матеріали;
- ⇒ від ТОВ “Мальви” надійшли пиломатеріали круглі – 890 куб. м. ;
- ⇒ відвантажені ПП “Верес” дошки дубові – 320 куб. м. по 560 грн. за куб. м.
- ⇒ майстер деревообробного цеху фактично відпрацював 188 год.;
- ⇒ надійшло в касу 2000 грн. від продажу продукції;
- ⇒ надійшли на склад з виробництва стільці – 75 шт. по 120 грн. за шт.;
- ⇒ під час стихійного лиха втрачені матеріали:
 - пиломатеріали круглі – 45 куб. м. по 145 грн. за куб. м.;
 - дошки соснові – 56 куб. м. по 85 грн. за куб. м.;
- ⇒ придбано майстром Вовком А.І. 12 кг цвяхів.

Завдання 1.5.

1. Чи можна визначити загальну суму засобів фірми, яка має 2500 грн. готівкою, 250 л бензину та 850 куб. м. пиломатеріалів? Пояснити принцип грошового вимірника.

2. Підприємство придбало в минулому році стрічкову пилораму за 8500 грн. У ц. р. підприємству запропонували продати цю пилораму за 10000 грн. Яка ринкова вартість стрічкової пилорами? За якою вартістю повинна бути відображена в балансі на 31-ше грудня ц. р. пилорама?

Пояснити принцип історичної собівартості.

Завдання 1.6.

На підставі даних згрупувати господарські засоби підприємства в таблиці такої форми:

Необоротні активи	Оборотні активи
1	2

Дані для виконання:

1) дошки обрізні на складі, 2) шліфувальний станок, 3) малоцінні та швидкозношувані предмети, 4) транспортні засоби, 5) обладнання у виробничому цеху, 6) споруда адміністративного корпусу, 7) готова продукція на складі, 8) тара на складі, 9) грошові кошти в касі, 10) ДСП на складі, 11) заборгованість дебіторів, 12) грошові кошти на поточному рахунку в банку, 13) незавершене виробництво у допоміжному цеху, 14) паливо на складі, 15) робочі машини в цехах, 16) будівля механічного цеху, 17) універсальний верстат в допоміжному цеху, 18) незавершене виробництво в основних цехах, 19) будівля складу готової продукції, 20) ДВП на складі, 21) автокари, 22) конфірмати, 23) інші матеріали.

Завдання 1.7.

Здійснити класифікацію джерел утворення засобів підприємства в таблиці.

Власний капітал	Поточні зобов'язання	Довгострокові зобов'язання
...	...	...

Дані для виконання:

- 1) статутний капітал;
- 2) прибуток;
- 3) довгострокова позика банку;
- 4) короткостроковий кредит банку;
- 5) цільове фінансування на будівництво складу;
- 6) заборгованість перед постачальниками;
- 7) заборгованість по заробітній платі;
- 8) додатковий капітал;
- 9) заборгованість за податками;
- 10) короткострокові векселі видані;
- 11) заборгованість за соціальним страхуванням;
- 12) резерв відпусток для робітників;
- 13) неоплачений капітал;
- 14) вилучений капітал.

Завдання 1.8.

На підставі даних про склад активів підприємства згрупувати активи (необоротні та оборотні) та пасиви (власні і залучені) підприємства.

Дані для виконання:

Склад активів підприємства

Активи	Пасиви
1	2
Будівлі, споруди	Статутний капітал
Паливо	Пайовий капітал
Грошові кошти в касі	Довгострокові кредити банку в національній валюті
Бібліотечні фонди	Доходи майбутніх періодів
Короткострокові векселі отримані	Кредиторська заборгованість за отримані товари
Торгові знаки	Кредиторська короткострокова заборгованість по авансах, отриманих від покупців
Довгострокові фінансові інвестиції	Дооцінка основних засобів і нематеріальних активів
Кошти на рахунку в банку	Нерозподілений прибуток
Дебіторська заборгованість покупців	Довгострокові зобов'язання по облігаціях
Машини і обладнання	Довгострокові зобов'язання по фінансовій оренді
Патенти	Заборгованість перед органами соціального страхування
Готова продукція	Заборгованість перед бюджетом
Сировина	Короткострокові векселі, видані постачальникам

Витрати у незавершене будівництво	Короткострокові кредити банку в національній валюті
Покупні напівфабрикати	Короткострокова заборгованість робітникам по оплаті праці
Еквіваленти грошових коштів	Кредиторська заборгованість по нарахованих дивідендах
Дебіторська заборгованість підзвітних осіб	Безкоштовно отримані основні засоби та дооцінені активи
Програмне забезпечення для ЕОМ	Резервний капітал
Поточні фінансові інвестиції	Довгострокові кредити банку в іноземній валюті
Грошові кошти в дорозі	Кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам
Малоцінні необоротні матеріальні активи	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
Брак виробництва	Неоплачений капітал

Класифікація активів

Групи активів	Назва активу
1. Необоротні активи	
1.1. Нематеріальні активи	
1.2. Основні засоби	
1.3. Незавершені капітальні інвестиції	
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції	
1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість	
1.6. Довгострокові біологічні активи	
1.7. Відстрочені податкові активи	
2. Оборотні активи	
2.1. Запаси	
2.2. Короткострокова дебіторська заборгованість	
2.3. Грошові кошти та їх еквіваленти	
2.4. Поточні фінансові інвестиції	
Витрати майбутніх періодів	

Класифікація пасивів

Групи і підгрупи пасивів	Назва пасивів
Власні джерела	
1. Власний капітал	
1.1. Зареєстрований капітал	
1.2. Додатковий капітал	
1.3. Резервний капітал	
1.4. Капітал у дооцінках	
1.5. Неоплачений капітал	
1.6. Вилучений капітал	
1.7. Нерозподілений прибуток	
Залучені джерела	
2. Зобов'язання і забезпечення	
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	
2.3. Доходи майбутніх періодів	

Тестові завдання:

1. Бухгалтерський облік – це:
 - а) система збору інформації про діяльність підприємства;
 - б) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень;
 - в) система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів;
 - г) процес виявлення недоліків у діяльності підприємства.
2. Традиційно в Україні господарський облік поділяють на:
 - а) фінансовий, податковий, управлінський;
 - б) оперативний, статистичний, бухгалтерський;
 - в) бухгалтерський, виробничий, управлінський;
 - г) первинний, зведений, стандартизований.
3. Метою бухгалтерського обліку є:
 - а) реєстрація операцій на рахунках;
 - б) складання звітності;
 - в) надання користувачам повної і правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства;
 - г) виявлення результатів діяльності підприємства.
4. Ознаки фінансового обліку:
 - а) інформація є комерційною таємницею для користувачів;
 - б) ведення обов'язкове для всіх підприємств;
 - в) ведення не обов'язкове для всіх підприємств;
 - г) стосується лише грошових потоків підприємства
5. Ознаки управлінського обліку:
 - а) інформація є комерційною таємницею;
 - б) ведення обов'язкове для всіх підприємств;
 - в) необхідність ведення визначається нацбанком;
 - г) обумовлюється НП(С)БО.
6. Зовнішніми користувачами бухгалтерської інформації є:
 - а) власники, кредитори;
 - б) працівники, інвестори;
 - в) аудиторські фірми, банківські установи;
 - г) кредитори, банки, підзвітні особи.
7. Зовнішніми користувачами з прямим фінансовим інтересом є:
 - а) банки, постачальники, покупці;
 - б) власники, кредитори, акціонери;
 - в) податкові органи, аудиторські компанії;
 - г) акціонери, аудиторські фірми.
8. Особливостями бухгалтерського обліку є те, що він:
 - а) суворо документований та вартісний;
 - б) суцільний;
 - в) безперервний;
 - г) всі перелічені.

9. Яке з наведених нижче тверджень правильне:

- а) в бухгалтерському обліку використовується виключно грошовий вимірник;
- б) грошовий вимірник у бухгалтерському обліку використовується поряд із натуральними;
- в) за допомогою грошового вимірника узагальнюються всі господарські операції, що раніше обліковувались у натуральних і трудових вимірниках;
- г) не використовуються натуральні вимірники.

10. Облік, який надає інформацію про кількісну характеристику якісно визначених масових явищ і процесів у визначених умовах часу і простору, називається:

- а) аналітичним;
- б) зведеним;
- в) статистичним;
- г) управлінським.

11. Принцип історичної собівартості – це оцінка:

- а) активів за витратами на їх виробництво і придбання;
- б) активів за ринковою вартістю;
- в) активів за нижчою з оцінок;
- г) активів і пасивів за справедливою вартістю.

12. Джерела створення господарських засобів поділяються на:

- а) національні та іноземні
- б) власні та залучені
- в) закріплені та спеціального призначення
- г) оборотні та необоротні

13. Метод бухгалтерського обліку — це:

- а) спосіб ведення бухгалтерського обліку
- б) форма ведення бухгалтерського обліку
- в) система способів, за допомогою яких об'єкти обліку безперервно відображаються та узагальнюються за якісно однорідними ознаками
- г) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень

14. До елементів методу бухгалтерського обліку відносять:

- а) документування, реєстрація, оцінка;
- б) калькулювання, рахунки, інвентаризація;
- в) баланс, подвійний запис, зобов'язання;
- г) звітність, активи, рахунки.

15. Які активи є оборотними:

- а) виробничі запаси;
- б) нематеріальні активи;
- в) довгострокова дебіторська заборгованість;
- г) власний капітал.

16. Які активи є необоротними:

- а) товари;
- б) основні засоби;

- в) виробничі запаси;
- г) зареєстрований капітал.

17. До власних джерел засобів відносять:

- а) статутний капітал, прибуток, позика банку;
- б) резервний капітал, прибуток;
- в) кредиторська заборгованість, статутний капітал;
- г) будівлі і споруди.

18. До складу залучених джерел засобів відносять:

- а) кредит банку, кредиторська заборгованість;
- б) статутний капітал, прибуток;
- в) капітальні інвестиції;
- г) цільове фінансування, довгострокові фінансові інвестиції.

19. Виявлення нестач цінностей є елементом методу:

- а) оцінка;
- б) інвентаризація;
- в) документація;
- г) дисконтування.

20. Визначення собівартості продукції – це метод:

- а) калькулювання;
- б) оцінка;
- в) інвентаризація;
- г) додавання.

Теми рефератів

1. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні
2. Значення господарського обліку його розвиток.
3. Облікові теорії та світові бухгалтерські школи.

Тема 2. Бухгалтерський баланс.

2.1. Поняття балансу, його значення в управлінні.

2.2. Будова та зміст бухгалтерського балансу.

2.3. Вплив господарських операцій на зміни у балансі.

2.1. Поняття балансу, його значення в управлінні

Бухгалтерський баланс дає змогу отримати узагальнену та згруповану у відповідний спосіб інформацію про наявність ресурсів та джерел їх утворення на певну дату внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень та зовнішнім користувачам для оцінки платоспроможності підприємства і врахування економічних ризиків при проведенні інвестування та кредитування.

Слово «баланс» (від французького *balance*) перекладається як терези (ваги). Назва балансу ототожнюється з поняттям рівноваги.

Існує два **визначення балансу**: **економічне**, згідно з яким - це спосіб економічного групування та узагальненого відображення у грошовій оцінці стану господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату, і **бухгалтерське**, згідно з яким - це двобічна таблиця, ліва частина якої (**актив**) призначена для відображення засобів підприємства, права (**пасив**) — для відображення джерел їх формування (капіталу та зобов'язань).

У НП(С)БО 1 визначено, що Баланс - це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Отже, **бухгалтерський баланс** — це спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських засобів, власного капіталу і зобов'язань на певну дату для внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських і інвестиційних рішень.

Бухгалтерський баланс характеризується:

- повнотою охоплення сукупності всіх господарських процесів підприємства;
- економічно обґрунтованим групуванням господарських процесів;
- відображенням зв'язків між господарськими явищами з додержанням типової кореспонденції рахунків.

Розрізняють такі **види бухгалтерського балансу**:

- **вступний** — складається на початку діяльності підприємства;
- **періодичний** — складається протягом календарного року за звітними періодами;
- **річний** — відображає стан капіталу підприємства, розміщеного в активах і пасивах на початок наступного року, а також результати діяльності за попередній рік;
- **об'єднувальний** — складається в разі злиття кількох підприємств у об'єднання на правах юридичної особи;
- **розподільний** — складається при реструктуризації великих підприємств, поділу їх на менші за обсягом підприємства з правами юридичної особи;
- **санований** — призначений для коригування контрактивних та контрпасивних статей балансу;
- **ліквідаційний** — складається в разі ліквідації підприємства, яке має статус

юридичної особи; **ліквідаційний (нульовий)** – заключний баланс у разі ліквідації підприємства, яке має статус юридичної особи з нульовими валютою балансу;

• **зведений** — складається на підприємстві, до складу якого входять реструктуризовані підприємства чи господарства, виділені на самостійний баланс;

• **консолідований** — передбачає включення до його складу всіх підприємств однієї компанії, фірми, концерну з правом юридичної особи.

Виділяють також баланси бруutto і нетто. **Баланс-брутто** - це баланс, у якому відображені залишки по всіх рахунках бухгалтерського обліку. **Баланс-нетто** містить відкориговані суми з врахуванням даних регулюючих рахунків. В останньому міститься дійсна (справедлива) вартість активів підприємства, яка використовується для проведення аналітичних дій.

Бухгалтерські баланси, як правило, бувають місячні, квартальні, піврічні, дев'ятимісячні та річні.

2.2.Будова та зміст бухгалтерського балансу

Балансове узагальнення інформації дозволяє виявити фінансово-майновий стан підприємства завдяки подвійному групуванню об'єктів бухгалтерського обліку:

- за функцією в процесі діяльності підприємства (активи);
- за джерелами утворення майна підприємства (пасиви).

Виходячи з цього, бухгалтерський баланс має дві частини (рис.2.1).

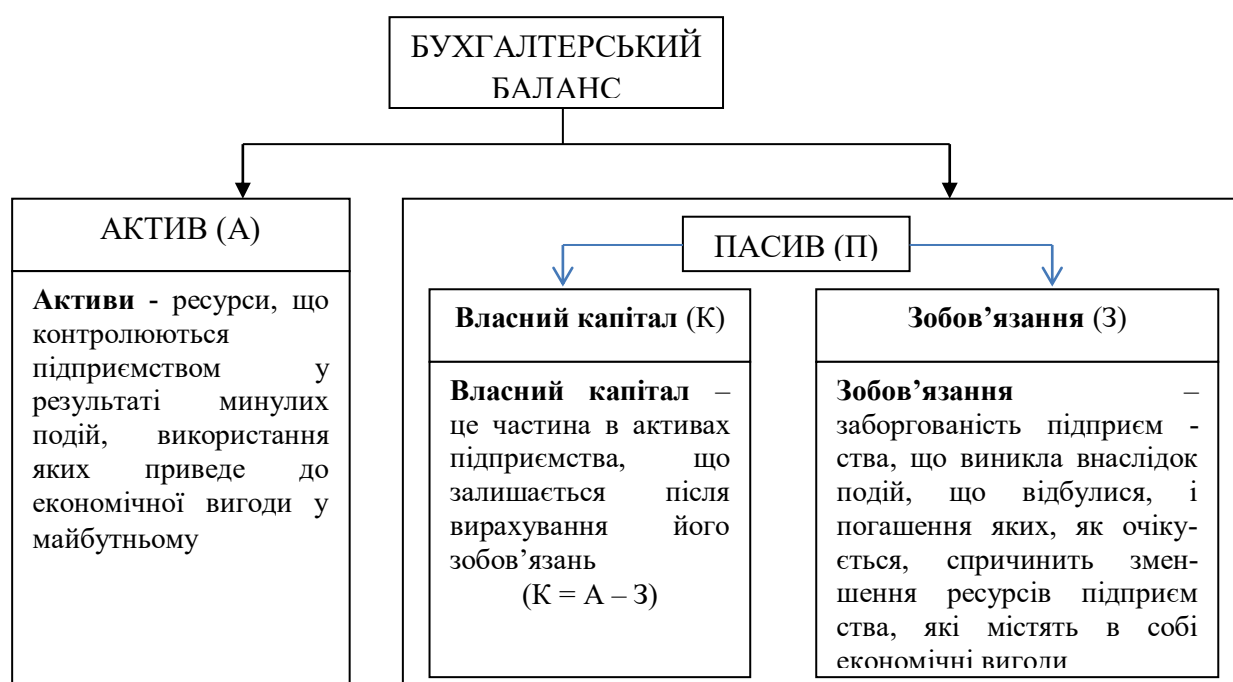


Рис. 2.1. Зміст активу і пасиву балансу підприємства

Мету, склад і принципи підготовки Балансу (Звіту про фінансовий стан) та загальні вимоги до визнання і розкриття його статей визначає Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73.

За формою бухгалтерський баланс – це таблиця, яка складається з двох частин. Одна частина називається **Актив**, друга частина – **Пасив**.

Актив і пасив балансу складаються з окремих статей.

Стаття балансу — це показник, який відображає величину певного економічно однорідного виду засобів, джерел їх утворення та коштів у грошовому вираженні на певну дату.

Наприклад, статтями активу Балансу є: «Нематеріальні активи», «Запаси», «Поточні фінансові інвестиції», «Гроші та їх еквіваленти», «Основні засоби» та ін. Статтями пасиву Балансу є: «Зареєстрований (пайовий) капітал», «Короткострокові кредити банків», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та ін. Деякі статті Балансу складаються з декількох рядків. Наприклад, стаття основні засоби – рядок 1010 деталізується у рядках 1011- первісна вартість, 1012 - знос); дебіторська заборгованість за розрахунками (рядки 1130 – за виданими авансами, 1135 – з бюджетом, 1136 – у тому числі з податку на прибуток).

Грошове вираження економічно однорідних об'єктів бухгалтерського обліку, відображених у статтях балансу називають *оцінкою статті*.

До **активу** належать статті, які відображають ступінь рухомості майна (ступінь ліквідності), предметний стан майна підприємства. Статті активу розміщуються у балансі за ознакою зростання ліквідності активів. Тобто, спочатку відображаються нематеріальні активи, основні засоби, а потім гроші та їх еквіваленти.

Ліквідність балансу — це можливість мобілізувати засоби (активи), які є в наявності для оплати боргів (пасивів) у встановлені строки.

До **пасиву** належать статті, які показують розмір коштів (капіталу), вкладених у господарську діяльність підприємства, і ступінь терміновості повернення зобов'язань. В першу чергу показують довгострокові зобов'язання і забезпечення, після яких відображають суми поточних зобов'язань і забезпечень. Статті балансу, складені за певною системою згідно з чинним законодавством, поєднують у розділи активу та пасиву.

Розділ балансу – це сукупність статей активу або пасиву балансу, які об'єднано в економічно однорідні групи господарських засобів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат майбутніх періодів.

У активі балансу виділено чотири розділи, а у пасиві - п'ять.

У **першому** розділі **активу** відображаються дані про наявність необоротних активів підприємства (нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи та інші необоротні активи)

Другий розділ **активу** містить інформацію про оборотні активи - запаси (виробничі; незавершене виробництво; готова продукція; товари), поточні біологічні активи, одержані векселі, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, інші оборотні активи та витрати майбутніх періодів.

У *третьому* розділі **активу** відображають вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

У *першому* розділі **пасиву** наводяться дані про власний капітал (статутний, пайовий, додатковий та резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений і вилучений капітал, капітал у дооцінках, емісійний дохід та накопичені курсові різниці а також інші резерви).

У *другому* розділі **пасиву** відображається довгострокові зобов'язання і забезпечення (відстрочені податкові зобов'язання, пенсійні зобов'язання, довгострокові кредити банків, довгострокові забезпечення, цільове фінансування, страхові резерви, благодійна допомога тощо).

Третій розділ **пасиву** відображає поточні зобов'язання і забезпечення (короткострокові кредити банків, поточна кредиторську заборгованість, поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів, інші поточні зобов'язання).

У *четвертому* розділі відображають зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Схематично будову Балансу можна представити в такий спосіб (табл.2.1.):

Таблиця 2.1.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства

Активи підприємства	АКТИВ (господарські засоби)	ПАСИВ (джерела формування господарських засобів)	Пасиви підприємства	Власний капітал
	I. Розділ. Необоротні активи	I. Розділ. Власний капітал		
	II. Розділ. Оборотні активи	II. Розділ. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		Зобов'язання
	III. Розділ. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Розділ. Поточні зобов'язання і забезпечення IV. Розділ. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду		

Оскільки господарські засоби, представлені у Активі Балансу відповідають сумі джерел їх формування, відображених у Пасиві Балансу, рівновага Балансу означає рівність підсумків розділів його Активу і Пасиву.

Підсумки Активу та Пасиву називають **валютою балансу**.

Основна властивість балансу полягає у рівності двох його підсумків, тобто валюта балансу щодо активу повинна дорівнювати валюті пасиву балансу.

Принцип рівноваги балансу забезпечує відображення активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, пов'язаних між собою такими рівностями:

$$\text{Активи} = \text{Пасиви}$$

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$$

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}$$

$$\text{Зобов'язання} = \text{Активи} - \text{Власний капітал}$$

Особливістю складання бухгалтерського балансу є не лише надання інформації про стан активів і пасивів підприємства на певну дату, але і можливість співставлення даних за попередній звітний період. Адже у Балансі наводяться дані за кожною статтею на початок і кінець звітного періоду.

Обов'язковими реквізитами для заповнення при складанні бухгалтерського балансу є назва підприємства, юридична адреса підприємства, організаційно-правова форма господарювання та вид економічної діяльності а також коди підприємства (за ЄДРПОУ, за КОАТУУ, за КОПФГ, за КВЕДом) та одиниці виміру.

Порядок відображення розділів і статей у Балансі може бути горизонтальний (коли у лівій частині балансу відображається Актив, а в правій - Пасив) та вертикальною (Актив і Пасив розміщують в колонці один за одним). Заповнення Балансу (Звіту про фінансовий стан) здійснюється за горизонтальною формою відображення статей.

У спрощеному вигляді бухгалтерський баланс представлено у таблиці 2.2. (дані умовні).

Таблиця 2.2.

<u>Підприємство ПрАТ «Компанія «Світанок»</u>	<u>Дата, рік, місяць, число</u>	<u>Коди</u> <u>2021.01.01</u>
<u>Територія Україна</u>	<u>За ЄДРПОУ</u>	<u>19327755</u>
<u>Організаційно-правова форма господарювання</u>	<u>За КОАТУУ</u>	<u>4623684201</u>
<u>Вид економічної діяльності інші спец-ні буд.роботи</u>	<u>За КОПФГ</u>	<u>120</u>
<u>Середня кількість працівників 18</u>	<u>За КВЕД</u>	<u>43.99</u>
<u>Адреса, тел. 81119, с.Містки, Пустомитівський р-н, с.Містки 0322324286</u>		
<u>Одиниця виміру грн. без десяткового знака</u>		<u>2324286</u>

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
підприємства «Світанок» на 31.12. 2020 р.**

Форма №1

тис.грн.

Актив	Сума	Пасив	Сума
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	
Основні засоби:	5735	Зареєстрований капітал	1128
		Капітал у доцінках	6047
Первісна вартість	29952	Додатковий капітал	1650
Знос	24217	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2560
Незавершені капітальні інвестиції	200		
Інші необоротні активи	140	Усього за розділом I	11385
Усього за розділом I	6075	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	
		Довгострокові кредити банків	50
II. Оборотні активи		Усього за розділом II	50
Запаси:		III. Поточні зобов'язання і забезпечення	
виробничі запаси	1503		
незавершене виробництво	1128	Поточна кредиторська заборгованість	
готова продукція	25		
Дебіторська заборгованість		за товари, роботи і послуги	2094

за продукцію, товари, роботи, послуги:	2447	за розрахунками з оплати праці	49
		за розрахунками з бюджетом	70
Гроші та їх еквіваленти	88	за розрахунками зі страхування	2
Інші оборотні активи	2384	Доходи майбутніх періодів	-
Усього за розділом II	7575	Усього за розділом III.	2215
БАЛАНС	13650	БАЛАНС	13650

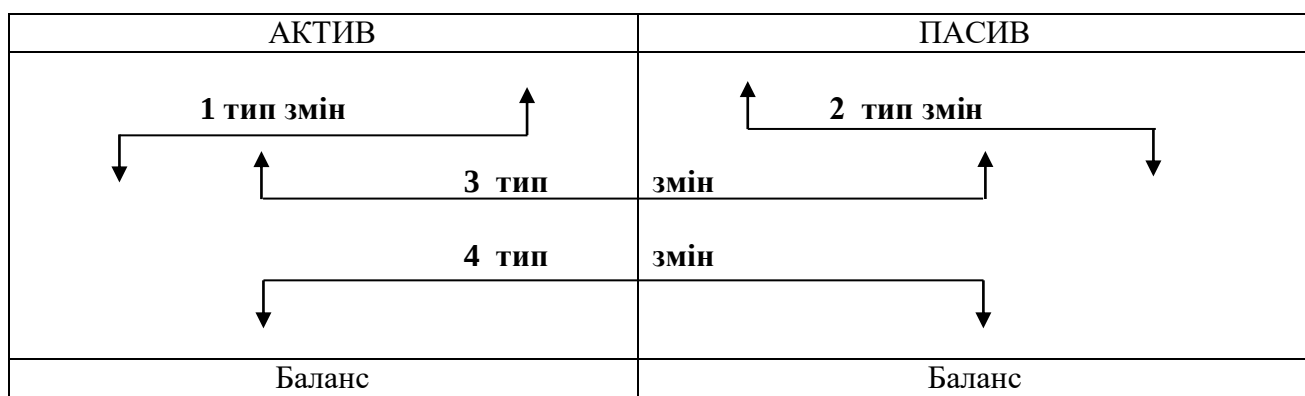
2.3. Вплив господарських операцій на зміни у Балансі

У процесі господарської діяльності підприємства відбуваються операції, які спричиняють зміни у складі його господарських засобів та джерел їх формування. Ці зміни називаються *балансовими*, оскільки господарські операції впливають на зміну вартості активів і пасивів, відображених у балансі на певну дату.

При всьому різноманітті господарських операцій на підприємстві може бути чотири типи балансових змін (табл.2.3.).

Таблиця 2.3.

Типи балансових змін



Сутність *першого типу* змін у Балансі виначається у тому, що одна стаття активу збільшується, а інша - зменшується. Валюта балансу залишається незмінною.

Сутність *другого типу* господарських операцій полягає в тому, що одна стаття пасиву збільшується, а інша - зменшується. Валюта балансу залишається незмінною.

Сутність *третього типу* господарських операцій полягає в одночасному збільшенні статей активу і пасиву. Валюта активу і пасиву балансу збільшується на одну й ту саму суму.

Сутність *четвертого типу* господарських операцій полягає в одночасному зменшенні статей активу і пасиву. Валюта активу і пасиву балансу зменшується на одну і ту саму суму.

Для прикладу розглянемо господарські операції на прикладі умовного підприємства з невеликою кількістю статей у балансі (у таблицях 2.4. – 2.8.)

Таблиця 2.4.

Баланс ПрАТ «Свितязь» на 31.10.д.р.

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби	93000	Зареєстрований (статутний) капітал	117000
Матеріали	20000	Нерозподілений прибуток	9700
Паливо	500	Поточні зобов'язання з оплати праці	3100
Готова продукція	2500	Довгострокові кредити банків	5000
Незавершене виробництво	9000	Розрахунки з постачальниками	5200
Готівка	100		
Поточний рахунок	14900		
Баланс	140000	Баланс	140000

Приклади господарських операцій першого типу. 1. Оприбуткована готова продукція і передана на склад з виробничих цехів 8000 грн.

Отримання готової продукції означає, що процес виробництва завершений, отже, в активі балансу зростає стаття готова продукція на 8000 грн. ($2500 + 8000 = 10500$ грн.) і на цю ж суму зменшується стаття незавершене виробництво ($9000 - 8000 = 1000$ грн.).

2. В касу підприємства з поточного рахунку отримано кошти на господарські потреби 400 грн.

У даній господарській операції відбувається зменшення коштів на поточному рахунку у активі балансу на 400 грн. ($14900 - 400 = 14500$ грн.) і на цю ж суму зростає готівка підприємства ($100 + 400 = 500$ грн.).

На практиці грошові кошти в касі та на поточному рахунку в балансі відображаються у статті «гроші та їх еквіваленти» однією сумою, тому для наочності прикладу ми їх показали окремо. В даній господарській операції відбулась зміна складових однієї статті активу Балансу. Підсумок балансу залишається незмінним і рівність між активом і пасивом не порушується. Як бачимо, внаслідок змін, що склались під впливом господарських операцій першого типу підсумок балансу не змінився.

Таблиця 2.5.

Баланс ПрАТ «Свितязь» (після операції першого типу)

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби	93000	Зареєстрований (статутний) капітал	117000
Матеріали	20000	Нерозподілений прибуток	9700
Паливо	500	Поточні зобов'язання з оплати праці	3100
Готова продукція	10500	Довгострокові кредити банків	5000
Незавершене виробництво	1000		
Готівка	500	Розрахунки з постачальниками	5200
Поточний рахунок	14500		
Баланс	140000	Баланс	140000

Приклади господарських операцій другого типу. 1. За рахунок нерозподіленого прибутку поповнено статутний капітал – 8000 грн..

Зі змісту операції зрозуміло, що відбувається збільшення статутного капіталу та зменшення прибутку підприємства. Відповідно, зазнають змін такі статті

пасиву балансу, як «Зареєстрований (статутний) капітал» - $(117000 + 8000 = 125000 \text{ грн.})$ та «нерозподілений прибуток» - $(9700 - 8000 = 1700 \text{ грн.})$.

2. З нарахованої суми заробітної плати працівників утриманий податок з доходів фізичних осіб – 400 грн.

У результаті цієї операції відбувається збільшення кредиторської заборгованості перед бюджетом на 400 грн. - (за статтею «поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» на початок періоду заборгованості не було, тому після даної господарської операції сума боргу перед бюджетом буде становити 400 грн.) та зменшення статті «Поточні зобов'язання з оплати праці», відповідно - $(3100 - 400 = 2700 \text{ грн.})$. Підсумок Балансу не змінився.

Таблиця 2.6.

Баланс ПрАТ «Свितязь» (після операції другого типу)

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби	93000	Зареєстрований (статутний) капітал	125000
Матеріали	20000	Нерозподілений прибуток	1700
Паливо	500	Поточні зобов'язання з оплати праці	2700
Готова продукція	10500	Довгострокові кредити банків	5000
Незавершене виробництво	1000	Розрахунки з постачальниками	5200
Готівка	500	Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	400
Поточний рахунок	14500		
Баланс	140000	Баланс	140000

До господарських операцій другого типу відносять також операції з утримання із заробітної плати Єдиного соціального внеску, операції з відрахування суми прибутку у резервний капітал підприємства згідно статутних вимог та ін.

Приклади господарських операцій третього типу. 1. Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва - 15000 грн.

Нарахування заробітної плати означає, з одного боку, збільшення витрат виробництва, а з іншого - збільшення кредиторської заборгованості по оплаті праці. Зміни відбуваються в таких статтях балансу: зростає стаття активу балансу «Незавершене виробництво» - $(1000 + 15000) = 16000 \text{ грн.}$ і одночасно на цю ж суму зростає стаття пасиву балансу «Поточні зобов'язання з оплати праці» - $(2700 + 15000 = 17700 \text{ грн.})$

2. Одержаний довгостроковий кредит банку і зарахований на поточний рахунок підприємства - 50000 грн.

При надходженні грошових коштів (кредитних ресурсів), одночасно у підприємства виникають довгострокові зобов'язання з повернення одержаного кредиту. Відбуваються такі зміни в статтях балансу: зростає сума коштів на поточному рахунку в активі балансу на суму отриманого кредиту $(14500 + 50000 = 64500 \text{ грн.})$ і на цю ж суму зростає стаття пасиву Балансу «Довгострокові кредити банків» - $(5000 + 50000 = 55000 \text{ грн.})$.

Зміни, що відбулись під впливом господарських операцій третього типу спричинили до одночасного зростання підсумку Активу і Пасиву Балансу, що забезпечило виконання умови рівності підсумків балансу (див.табл.2.7.).

Таблиця 2.7.

Баланс ПрАТ «Свितязь» (після операції третього типу)

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби	93000	Зареєстрований (статутний) капітал	125000
Матеріали	20000	Нерозподілений прибуток	1700
Паливо	500	Поточні зобов'язання з оплати праці	17700
Готова продукція	10500	Довгострокові кредити банків	55000
Незавершене виробництво	16000	Розрахунки з постачальниками	5200
Готівка	500	Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	400
Поточний рахунок	64500		
Баланс	205000	Баланс	205000

Прикладом господарських операцій третього типу є операції з нарахування зобов'язань перед постачальниками за отриману сировину, нарахування заробітної плати адміністративному персоналу та працівникам, зайнятим збутом продукції, нарахування на фонд оплати праці у соціальні фонди, отримання на поточний рахунок чи у касу підприємства внесків у статутний (пайовий) капітал та ін.

Приклади господарських операцій четвертого типу. 1. Перерахована на картки заробітна плата працівникам 17000 грн..

Під впливом господарської операції сума грошових коштів на поточному рахунку в активі балансу зменшилась ($64500 - 17000 = 47500$ грн.) і зменшилась стаття пасиву балансу «Поточні зобов'язання з оплати праці» - ($17700 - 17000 = 700$ грн.)

2. З поточного рахунку підприємства погашений довгостроковий кредит банку – 40000 грн..

Дана операція приводить до одночасного зменшення грошових коштів підприємства і зобов'язань з довгострокових кредитів банку. В Активі Балансу зменшуються кошти на поточному рахунку ($47500 - 40000 = 7500$ грн.) і в Пасиві балансу зменшується стаття «Довгострокові кредити банків» - ($55000 - 40000 = 15000$ грн.). Результати змін господарських операцій четвертого типу подано у табл.2.8.

Таблиця 2.8.

Баланс ПрАТ «Свितязь» (після операції четвертого типу)

АКТИВ	Сума, грн.	ПАСИВ	Сума, грн.
Основні засоби	93000	Зареєстрований (статутний) капітал	125000
Матеріали	20000	Нерозподілений прибуток	1700
Паливо	500	Поточні зобов'язання з оплати праці	700
Готова продукція	10500	Довгострокові кредити банків	15000
Незавершене виробництво	16000	Розрахунки з постачальниками	5200
Готівка	500	Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	400
Поточний рахунок	7500		
Баланс	148000	Баланс	148000

Господарськими операціями четвертого типу є операції з погашення довгострокових та поточних зобов'язань, списання суми доходів майбутніх періодів та ін.

Таким чином, незважаючи на кількість та різноманітність господарських операцій, що відбулись за звітний період на підприємстві, будь-яка господарська операція буде віднесена до одного з чотирьох типів балансових змін. Розуміння суті типів змін має велике значення для правильного відображення господарських операцій їх у системі бухгалтерського обліку.

?

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення балансу як елементу методу бухгалтерського обліку і як форми фінансової звітності.
2. Що є метою складання бухгалтерського балансу?
3. Які види Балансу розрізняють?
4. Що називається статтею Балансу?
5. Назвіть розділи і статті активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства.
6. Чим пояснюється рівність активу і пасиву Балансу?
7. Який вплив на Баланс мають господарські операції?
8. Які типи змін у Балансі під впливом господарських операцій?
9. У чому полягає сутність першого типу балансових змін?
10. У чому полягає сутність другого типу балансових змін?
11. У чому полягає сутність третього типу балансових змін?
12. У чому полягає сутність четвертого типу балансових змін?

Завдання для перевірки знань

Завдання 2.1.

Скласти Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства і визначити величину зареєстрованого капіталу. Дані для виконання:

1) основні засоби – 90000 грн.; 2) поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці – 10000 грн.; 3) виробничі запаси – 20000 грн.; 4) готівка – 200 грн.; 5) поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги – 3000 грн.; 6) короткостроковий кредит банку – 10000 грн.; 7) рахунок в банку – 14000 грн.; 8) дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків – 200 грн.; 9) зареєстрований (пайовий) капітал – ?

Завдання 2.2.

Записати результати операцій в таблицю, використовуючи „+” для позначення збільшення і „–” для позначення зменшення величин у Балансі, вказати тип змін.

Дані для виконання:

№	Зміст господарської операції	Вплив на		
		Активи	Зобов'язання	Капітал
1	Придбано матеріали у постачальника на суму 13000 грн.	+1300	+1300	x
2	Сплачено постачальнику готівкою 8000 грн.	-800	-800	x
3.	Отримано довгостроковий кредит в банку на суму 50000 грн.			
4	Підзвітна особа повернула 500 грн. готівкою в касу			
5	За рахунок прибутку поповнено статутний капітал (4500			

	грн.)			
6	Видано з каси 2500 грн. підзвітній особі			
7	Виплачено з каси заробітну плату (12500 грн.)			
8	Повернуто товари постачальнику на 300 грн.			
9	Відпущені на виробництво матеріали (1250 грн.)			
10	Сплачено з рахунку 15000 грн. податку до бюджету			
11	Нарахована заробітна плата робітникам 11500 грн.			
12	Отримана з виробництва готова продукція на суму 16000 грн.			
13	З поточного рахунку погашено короткостроковий кредит банку (10000 грн.)			
14	Утримано із зарплати робітника податок з доходів фізичних осіб (1500 грн.)			

Завдання 2.3

Відобразити зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями:

Зміст господарської операції	Тип змін	Зміни:		
Одержано з банківського рахунку гроші в касу підприємства	I	A ↑ (- рахунок в банку)	A ↓ (+готівка)	Валюта балансу без змін
Підприємством безкоштовно отримано автомобіль	III	A ↑ (+основні засоби)	П ↑ (+додатковий капітал)	Валюта балансу зросла ↑
Відпущено для виробництва сировину (дошки і клей)				
Нараховано столяру виробничого цеху заробітну плату				
Утримано податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати робітника				
Здійснено оплату постачальнику за паливо з поточного рахунку				
Нараховано знос основних засобів виробничого призначення				
Надійшли на склад підприємства виробничі запаси від постачальника (оплата ще не проведена)				
Відвантажено покупцю готову продукцію (оплата надійде пізніше)				
Частину нерозподіленого прибутку спрямовано на поповнення резервного капіталу підприємства				
Покупець оплатив заборгованість за раніше отримані товари				
Видано з каси гроші працівникові під звіт для закупівлі канцтоварів				
Нараховано за електроенергію на цілі виробництва				

Завдання 2.4.

Відобразити зміни у Балансі, зумовлені господарськими операціями, а саме:

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Тип зміни у Балансі
Списані матеріали на виробництво продукції	23000	I
Нарахована заборгованість за використану електроенергію на виробництво продукції	1281	III
Здійснена оплата за використану електроенергію	1281	
Зараховані на поточний рахунок кошти, що надійшли від замовників за виконані транспортні та інші роботи	2900	
Зараховані на поточний рахунок отриманий від замовника аванс	3000	
Нараховано знос на основні засоби виробничого призначення	1710	
Перераховано з поточного рахунку банку заборгованість за короткострокові позики	17000	
Нарахована основна і заробітна плата адміністративному персоналу	20000	
Надійшли з поточного рахунку в касу грошові кошти для виплати заробітної плати	7600	
Перераховано заробітну плату на карткові рахунки працівників	12400	
Перераховано з поточного рахунку постачальникам кошти за отримані матеріали	3600	

Завдання 2.5.

Визначити розмір зареєстрованого капіталу. Відобразити зміни у Балансі, вказати до якого типу балансових змін відноситься кожна операція, скласти Баланс на 30 квітня.

Баланс на 31 березня ПП. «Меблі-стиль», тис. грн.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	120000	Зареєстрований (пайовий) капітал	?
Знос основних засобів	(-60000)	Неоплачений капітал	(-5000)
Запаси	15000	Резервний капітал	4000
Готівка	4000	Короткострокові позики	40000
Виробництво	10000	Нерозподілений прибуток	4600
Рахунки в банках	20000		
Розрахунки з підзвітними особами	1000		
Баланс	?	Баланс	?

Реєстр господарських операцій за квітень ПП. «Меблі-стиль», тис. грн

№	Зміст операції	Сума, грн.	Тип зміни
1	Придбано виробничі запаси у постачальника	12600	
2.	Оплачено з поточного рахунку за придбані виробничі запаси постачальнику	?	
3	Видано готівку підзвітній особі	750	
4	Повернуто в касу підзвітними особами невитрачені суми	150	
5	Зарахована на рахунок позика банку	5000	
6.	Списано виробничі запаси на виробництво	6100	
7	Повернуто з виробництва невикористані матеріали	200	
8.	Нарахована заробітна плата працівникам виробництва	28000	
9.	Оприбуткована з виробництва готова продукція	30000	

Тестові завдання:

1. Баланс – це:
 - а) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;
 - б) звіт про доходи і витрати діяльності підприємства;
 - в) система узагальнюючих показників виробничо–господарської діяльності підприємства;
 - г) немає правильної відповіді
2. Елемент балансу, який відповідає критеріям, встановленим НП(С)БО, називається:
 - а) розділом; б) активом;
 - в) статтею; г) пасивом.
3. Частина Балансу, в якій відображають господарські засоби, називається:
 - а) розділом пасиву Балансу;
 - б) статтею зобов'язань;
 - в) активом;
 - г) пасивом
4. Основне балансове рівняння має вигляд:
 - а) Актив = Капітал; б) Актив = Зобов'язання + Капітал;
 - в) Актив = Зобов'язання – Капітал; г) Вірні всі відповіді.
5. До активу входять:
 - а) прибуток, основні засоби; б) запаси, кошти;
 - в) поточна кредиторська заборгованість і дебіторська заборгованість за розрахунками;
 - г) цільове фінансування, готова продукція.
6. До пасиву входять:
 - а) цільове фінансування, кредити банку;
 - б) основні засоби, прибуток;
 - в) кредиторська заборгованість, готівка;
 - г) дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом.
7. Баланс включає інформацію про грошову оцінку:
 - а) активів, господарських засобів, капіталу;
 - б) доходів і витрат, зобов'язань;
 - в) активів, капіталу та зобов'язань;
 - г) джерел господарських засобів, доходів, витрат та зобов'язань,.
8. Традиційно в Україні актив Балансу (Звіту про фінансовий стан) будується у порядку:
 - а) зростання строковості зобов'язань;
 - б) зростання ліквідності активів;
 - в) зменшення строковості зобов'язань;
 - г) зменшення ліквідності активів.
9. Актив = 8000 грн., Капітал = 6000 грн., Зобов'язання = ?
 - а) 14000; б) 4000;
 - в) 2000; г) немає правильної відповіді
10. Актив = 20 000 грн., Капітал = 12 000 грн., Зобов'язання = ?

а) 32 000 грн.; б) 12 000 грн.; в) 8 000 грн.; г) 20 000 грн.

11. Ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких призведе до отримання економічної вигоди в майбутньому – це:

а) зобов'язання; б) активи; в) капітал; г) доходи.

12. Джерела засобів відображаються у:

а) активі Балансу; б) пасиві Балансу

в) не відображаються у Балансі; г) немає правильної відповіді

13. Скільки є типів господарських операцій, що зумовлюють зміни у Балансі:

а) два; б) чотири;

в) десять; г) безліч

14. Випуск готової продукції з виробництва приведе до таких змін у Балансі:

а) відбудуться протилежні зміни двох статей в активі;

б) відбудуться протилежні зміни двох статей в пасиві;

в) зросте підсумок балансу;

г) зменшиться підсумок балансу.

15. Яка з операцій приведе до зміни валюти Балансу:

а) здійснено внесок у статутний капітал готівкою;

б) відпущено у виробництво матеріали;

в) здійснено відрахування до резервного капіталу;

г) отримано матеріали, які були раніше оплачені?

16. Господарська операція „Виплачено заробітну плату працівникам підприємства” зумовить зміни у структурі:

а) активу Балансу; б) пасиву Балансу;

в) активу і пасиву Балансу; г) не зумовить змін.

17. Надходження грошей від покупця за отриману ним раніше продукцію приведе до таких змін у балансі:

а) Зросте підсумок валюти балансу;

б) Зменшиться підсумок валюти балансу;

в) Відбудуться протилежні зміни двох статей в активі балансу;

г) Відбудуться протилежні зміни двох статей в пасиві балансу;

18. Яка з операцій приведе до зміни валюти балансу:

а) Здійснено відрахування прибутку до резервного капіталу;

б) Нараховано податки і платежі;

в) Відпущено у виробництво сировину;

г) Отримано матеріали від постачальника.

Теми рефератів

1. Характеристика Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

2. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку і форма звітності

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.

- 3.1. Призначення, структура та будова рахунків бухгалтерського обліку.
- 3.2. План рахунків бухгалтерського обліку.
- 3.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.
- 3.4. Сутність і контрольне значення подвійного запису.
- 3.5. Узагальнення даних поточного обліку.

3.1. Призначення, структура та будова рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування (узагальнення) здійснюваних господарських операцій, підтверджених документально та згрупованих за економічно однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху окремих видів засобів та джерел їх утворення, господарських процесів і результатів їх діяльності.

У залежності від поділу балансу на актив і пасив, рахунки, на яких здійснюється бухгалтерський облік використання (розміщення) господарських засобів (коштів) підприємства називають **активними**, а рахунки, на яких ведеться бухгалтерський облік джерел утворення капіталу (господарських коштів) підприємства – **пасивними**.

Для ведення обліку технічно рахунок поділяється на дві рівні частини, ліву називають **дебетом**, а праву – **кредитом**. Значення цих термінів проявляється залежно від того, на якому рахунку вони застосовуються – активному чи пасивному. На активних рахунках дебет означає збільшення, а кредит – зменшення, на пасивних ці терміни мають протилежне значення – дебет зменшення, кредит – збільшення. Спрощену схему рахунку представимо на рис. 3.1.

Дебет (Д)				РАХУНОК				Кредит (К)			
Дата	№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дата	№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дата	№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.

Рис. 3. 1. Схема бухгалтерського рахунку

Відкрити рахунок - означає дати йому назву, проставити код (згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку) та зробити в ньому записи відповідно до його будови. Для спрощення використовується Т-форма рахунку, тобто рахунок за цією формою має ліву та праву частини, розділені прямою по вертикалі. Ліва частина рахунку називається **дебет**, права – **кредит**.

Порядок відображення записів на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до яких рахунків вони відносяться - активних чи пасивних. Так, початкові залишки (сальдо) на активних рахунках записують по дебету, а пасивних – по кредиту. Після цього на рахунках відображають всі зміни, які відбулися у складі господарських засобів чи джерел їх формування під впливом

господарських операцій. У активних рахунках по дебету записують суми за господарськими операціями, що зумовлюють збільшення господарських засобів підприємства, а по кредиту – зменшення.

У пасивних рахунках записи відображаються навпаки – суми, що відображають збільшення джерел формування господарських засобів під впливом господарських операцій записують по кредиту рахунку, а зменшення – по дебету. Зробити записи в лівій частині рахунку - означає дебетувати рахунок, а в правій - кредитувати його.

Сума записів господарських операцій по дебету або по кредиту рахунку за певний період (як правило за місяць) без урахування суми початкового сальдо називається **оборотом**. Сума змін по дебету рахунку називається **дебетовим оборотом**, а сума змін по кредиту – **кредитовим оборотом**.

Кінцеве сальдо Активного рахунку визначають як суму початкового сальдо і оборотів по дебету рахунку мінус обороти по кредиту:

$$Ск = Сп + Од - Ок \quad (3.1.),$$

де: Сп., Ск – залишок на початок (кінець) звітного періоду по рахунку;

Од – обороти по дебету рахунку; Ок – обороти по кредиту рахунку.

Кінцеве сальдо Пасивного рахунку визначається як сума початкового сальдо і оборотів по кредиту рахунку мінус обороти по дебету рахунку:

$$Ск = Сп + Ок - Од \quad (3.2.)$$

Рахунки, які не мають сальдо, називаються транзитними або тимчасовими. Відкрити транзитний рахунок означає відобразити на ньому дані хоча б про один господарський факт.

Схематично будову активних і пасивних рахунків можна подати таким чином:

Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Д-т	№ і назва рахунку	Д-т	№ і назва рахунку
Сальдо: початкове		Сальдо: початкове	
Поточні	Зміни	Поточні	зміни
збільшення	зменшення	зменшення	збільшення
+	-	-	+
Оборот дебетовий	Оборот кредитовий	Оборот дебетовий	Оборот кредитовий
Сальдо кінцеве			Сальдо кінцеве
Ск=Сп +Од - Ок			Ск=Сп +Ок - Од

Рис. 3.2. Будова активних і пасивних рахунків бухгалтерського обліку

Порядок здійснення записів на рахунках бухгалтерського обліку розглянемо на прикладах.

Приклад 1. Відображення господарських операцій та визначення сальдо активного рахунку: залишок (сальдо) на початок місяця по активному рахунку «Виробничі запаси» становив 12500 грн. За місяць відбулись такі господарські операції: 1) Придбано виробничі запаси у постачальника на суму 25000 грн., 2)

Оприбутковано виробничі запаси після ліквідації основних засобів – 5000 грн., 3) Відпущені виробничі запаси на виробництво – 15000 тис.грн., 4) Списані виробничі запаси на витрати в межах норм природного убутку – 500 грн.

Д-т	«Виробничі запаси»	К-т
Сальдо початкове: 12500		
1) 25000	3) 15000	
2) 5000	4) 500	
Оборот : 30000 (25000 + 5000)	Оборот: 15500 (15000 + 500)	
Сальдо кін.: 27000 (12500 + 30000 – 15500)		

Рис.3.3. Схема відображення господарських операцій по рахунку «Виробничі запаси»

Приклад 2. Відображення господарських операцій та визначення сальдо пасивного рахунка: Початковий залишок (сальдо) по пасивному рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» становив 15000 грн. Протягом місяця відбулись такі господарські операції: 1) Отримано від постачальників матеріали, за які ще не оплачено – 10000 грн.,(без ПДВ) 2) Відображено суму ПДВ за цією операцією – 2000 грн. 3) Перераховано кошти постачальникам за отримані матеріали – 17000 грн.,

Д-т	«Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	К-т
	Сальдо початкове: 15000	
3)17000	1) 10000	
	2) 2000	
Оборот : 17000	Оборот: 12000 (10000 + 2000)	
	Сальдо кін.: 10000 (15000 + 12000 – 17000)	

Рис.3.4. Схема відображення господарських операцій по рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

У обліковій практиці рахунки можуть бути активно-пасивними, які мають розгорнутий принцип запису:

Д-т	«Активно-пасивний рахунок»	К-т
С-до початкове	С-до початкове	
	(може бути як за дебетом, так і за кредитом)	
оборот	оборот	
С-до кінцеве	С-до кінцеве	
	(може бути як за дебетом, так і за кредитом)	

Рис.3.5. Схема активно-пасивного рахунка

Якщо залишок на активно-пасивному рахунку сформувався за дебетом, тоді він використовується як активний, і навпаки - якщо залишок на активно-пасивному рахунку сформувався за кредитом, тоді він використовується як пасивний. Прикладом є субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», який часто на підприємствах застосовується як активно-пасивний і залежно від ситуації, що складається – по дебету на ньому відображають аванс постачальникові, а по кредиту – борг постачальникові. Тобто, на рахунках 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 685 «Розрахунки з різними кредиторами», записи по дебету і кредиту відображаються розгорнуто.

За допомогою рахунків бухгалтерського обліку забезпечується отримання вірогідної інформації, яка може використовуватися на різних рівнях управління: на мікрорівні використовуються як дані поточного обліку, так і окрема синтезована інформація у формі оборотного і сальдового балансу, спеціально підготовлених даних про використання необоротних і оборотних активів, про фінансовий стан та платоспроможність підприємства. На макрорівні використовуються дані за рахунками бухгалтерського обліку, відображені у формах звітності.

3.2. План рахунків бухгалтерського обліку.

Сукупність всіх рахунків, на яких відображаються господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси складає **систему бухгалтерських рахунків**, яка згрупована у Плані рахунків бухгалтерського обліку.

План рахунків - перелік рахунків, що відображає систематизоване групування необхідної інформації про всебічну господарську діяльність підприємства для здійснення управління, контролю і аналізу.

Плани рахунків можуть бути двох видів - типовий і робочий.

Типовий план рахунків в Україні розробляє і затверджує Міністерство фінансів, а також Національний банк України. Робочий План рахунків розробляється підприємством самостійно на підставі типового Плану рахунків та Інструкції про його застосування.

Враховуючи специфіку діяльності організацій, підприємств, установ, в Україні діє кілька типових планів рахунків бухгалтерського обліку (табл. 3.1.)

Таблиця 3.1.

Типові плани рахунків бухгалтерського обліку в Україні

№ п/п	Найменування	Для яких підприємств
1.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений Наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291. 10.06.2021	Суб'єкти підприємницької діяльності (крім банків, бюджетних організацій і малих підприємств) незалежно від форми власності і організаційно-правових форм та видів діяльності
2.	План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі, затверджений Наказом Мінфіну від 31.12.2013 № 1203 (редакція станом на 01.01.2021).	Суб'єкти державного сектору
3.	План рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджений, Постанова Правління НБУ 11.09.2017 № 89	Банки України
4.	Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств Наказом Мінфіну №186 від 19.04.2001 (редакція 23.07.2019)	Юридичні особи, які визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькі товариства, підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (у разі складання ними звітності за НПСБО 25 "Спрощена фінансова звітність")

Розглянемо принципи побудови типового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (наказ Мінфіну № 291).

Побудований план рахунків за принципом універсальності застосування в економічних галузях (промисловості, сільському господарстві, торгівлі, будівництві, автотранспорті).

В основу побудови Плану рахунків покладена класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом і в зв'язку з цим рахунки згруповуються відповідним чином у визначені групи (9 класів) рахунків відповідних об'єктів бухгалтерського обліку за децимальною системою нумерації (кодування) рахунків. Тобто, кожна цифра у коді рахунка визначає відповідну складову (клас, синтетичний рахунок). Максимально можлива кількість синтетичних рахунків першого порядку у Плані рахунків не більше 99, а кількість субрахунків до відповідних синтетичних рахунків – не більше 9.

Затверджена «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», (Наказ Мінфіну 30.11.1999 № 291, у редакції від 03.11.2020 р.) встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та

господарських операцій підприємств, організацій та інших юридичних осіб методом подвійного запису.

Структура Плану рахунків зорієнтована на потреби складання фінансової звітності. Тому є розмежовано балансові рахунки, які об'єднані в класи і розділи активу (1, 2, і 3 класи), пасиву балансу (7, 8 і 9 класи). Показники розділів ф№1 Балансу заповнюються за даними рахунків 1-6 класів (їх називають реальними), а показники ф№2 Звіту про фінансові результати - за даними рахунків 7-9 класів (їх називають номінальними або транзитними).

Рахунки класу 1 "Необоротні активи" призначено для обліку довгострокових інвестицій підприємства в матеріальні, нематеріальні і фінансові активи.

Рахунки класу 2 "Запаси" призначені для обліку оборотних матеріальних активів, що знаходяться в різних операційних циклах підприємства (запаси, виробництво, готова продукція, малоцінні та швидкозношувані предмети, та ін.).

Рахунки класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" призначені для обліку оборотних фінансових активів (грошових коштів, фінансових інвестицій, коштів у розрахунках), а також витрат майбутніх періодів.

Рахунки класу 4 "Власний капітал і забезпечення зобов'язань" за своїм змістом об'єднується в дві групи рахунків. Перша група рахунків 40-46 призначена для обліку величини власного капіталу підприємства. Друга група рахунків 47-49 призначена для обліку джерел фінансування майбутніх витрат і платежів.

Рахунки класу 5 "Довгострокові зобов'язання" призначені для обліку зобов'язань, які виникають у підприємства протягом операційного циклу діяльності підприємства строком погашення більше 12 місяців після дати балансу.

Рахунки 6 класу «Поточні зобов'язання» для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені в звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для відображення доходів від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства.

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для відображення витрат за окремими елементами. Ці рахунки є транзитними. Така інформація є необхідною для складання звітності, розробки кошторису витрат.

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" використовують для відображення витрат операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства.

Рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки" призначені для обліку активів, які не належать підприємству, але тимчасово перебувають в його користуванні, а також умовних зобов'язань, одержаних і виданих забезпечень.

Рахунки класів 0 -7 є обов'язковими для всіх підприємств. Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуть всі підприємстві, крім суб'єктів малого підприємництва, а також некомерційних організацій, що відкривають рахунки класу 8 "Витрати за елементами".

План рахунків подано у додатку А.

3.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Головним завданням класифікації рахунків є обґрунтований їх розподіл на такі групи, які дають змогу всебічно вивчити їхній зміст та порядок відображення і формування облікової інформації, що й забезпечує правильне використання рахунків в обліку.

Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками. Як теоретичне так і практичне значення класифікації рахунків, її цінність значною мірою залежить від обґрунтованості, суттєвості ознак, критеріїв класифікації.

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- відповідно до будови Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства (на активні і пасивні);
- за порядком відображення у звітності (на балансові - кінцевий залишок по рахунку знаходить відображення у Балансі), позабалансові (призначені для обліку активів, які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні) та рахунки, за якими формуються дані фін.звітності;
- за способом деталізації даних (синтетичні та аналітичні);
- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою,
- по відношенню до інших рахунків (постійні, тимчасові)

Групування засобів, їх джерел і господарських процесів здійснюється на рахунках з більшим або меншим ступенем деталізації. Рахунки бухгалтерського обліку, які відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять узагальнені показники (синтетичні) показники у грошовій оцінці. Облік побудований на основі цих рахунків, називаються синтетичним.

Синтетичний облік дає можливість накопичувати зведені дані про активи, власний капітал, зобов'язання і господарську діяльність підприємства у грошовому вимірнику та ведеться на рахунках першого та другого порядку, коли на кожний вид активів і пасивів відкривається окремий рахунок. Рахунками першого порядку є синтетичні рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку (10 «Основні засоби», «11 «Інші необоротні матеріальні активи», «Виробничі запаси», «Статутний капітал» тощо), а синтетичними рахунками другого порядку є субрахунки до них (до рахунку 20 «Виробничі запаси» є субрахунки 201 «сировина і матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 203 «Паливо» та ін.).

Детальнішу інформацію про наявність і зміни кожного виду засобів, джерел, здійснення певних господарських процесів одержують за допомогою аналітичних рахунків. Кількість аналітичних рахунків до синтетичних не обмежується. Майже кожний субрахунок має свої аналітичні рахунки для обліку конкретних найменувань товарно-матеріальних цінностей, прізвищ працівників підприємства, назв підприємств-контрагентів і т.п. Облік, який здійснюється з використанням аналітичних рахунків називається аналітичним.

Для наглядності, розглянемо приклад взаємозв'язку між синтетичним рахунком та аналітичними рахунками до нього.

Приклад. Залишок палива на 01.11.ц.р. на рахунку 203 «Паливо» становив 4000 грн., що складає 100 літрів бензину А-95 за ціною 10,2 грн. за літр та 298 літрів бензину А-92 за ціною 10 грн. за літр. На протязі місяця відбулись такі господарські операції: 1) 03.11.ц.р. придбано шофером Семко А.П. 25 л. бензину А-95 за ціною 10, 2 грн. за літр 2) 04.11. ц.р. Кірик А.С. бензину А-92 – 74,5 літри за ціною 10 грн. за літр; 3) 04.11. ц.р. списано на витрати, пов'язані зі збутом продукції бензин А-92 – 110,4 літри за ціною 10 грн. за літр; 4) 05.11.ц.р. видано на виробничі потреби бензин А-95 – 80 літрів за ціною 10,2 грн. за літр.

Дані цієї операції на аналітичних рахунках до синтетичного субрахунку 203 «Паливо» відобразимо у табл.3.2.-3.4. та рис.3.6.

Таблиця 3.2.

Дебет (Д)			Субрахунок 203 «Паливо»		Кредит (К)	
Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн.	
01.11.	Сальдо початкове	4000				
03.11.	Придбано паливо Семко А.П.	255	04.11.	Списано паливо на ватрати, пов'язані зі збутом продукції	1184	
04.11.	Придбано паливо Кірик А.С.	745	05.11.	Видано паливо на виробничі потреби	816	
	Оборот	1000		Оборот	2000	
30.11.	Сальдо кінцеве	3000				

Таблиця 3.3.

Дебет (Д)					Аналітичний рахунок 2031 «Бензин А-95»		Кредит (К)		
Дата	Зміст запису	К-сть, літри	Ціна за од., грн.	Сума, грн.	Дата	Зміст запису	К-сть, літри	Ціна за од., грн.	Сума, грн.
01.11.	С.поч.	100	10,2	1020					
03.11.	Придбано Семко А.П.	25	10,2	255	05.11.	Списано на виробництво	80	10,2	816
	Оборот	25	10,2	255		Оборот	80	10,2	816
30.11	С.кін.	45	10,2	459					

Таблиця 3.4.

Дебет (Д)					Аналітичний рахунок 2032 «Бензин А-92»		Кредит (К)		
Дата	Зміст запису	К-сть, літри	Ціна за од., грн.	Сума, грн.	Дата	Зміст запису	К-сть, літри	Ціна за од., грн.	Сума, грн.
01.11.	С.поч.	298	10	2980					
04.11.	Придбано Кірик А.С.	74,5	10	745	04.11.	Списано на збут	118,4	10	1184
	Оборот	74,5	10	745		Оборот	118,4	10	1184
30.11	С.кін.	254.1	10	2541					

Отже, між синтетичними і аналітичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок, який базується на таких закономірностях:

- початкове і кінцеве сальдо а також обороти по синтетичному рахунку дорівнюють сумі початкових і сумі кінцевих сальдо та сумам оборотів по дебету і кредиту по його субрахунках;
- початкове і кінцеве сальдо а також обороти по субрахунку до синтетичного рахунку дорівнюють сумі початкових і сумі кінцевих сальдо та сумам оборотів по дебету і кредиту по його аналітичних рахунках;
- початкове і кінцеве сальдо а також обороти по синтетичному рахунку дорівнюють сумі початкових і сумі кінцевих сальдо та сумам оборотів по дебету і кредиту по його аналітичних рахунках.

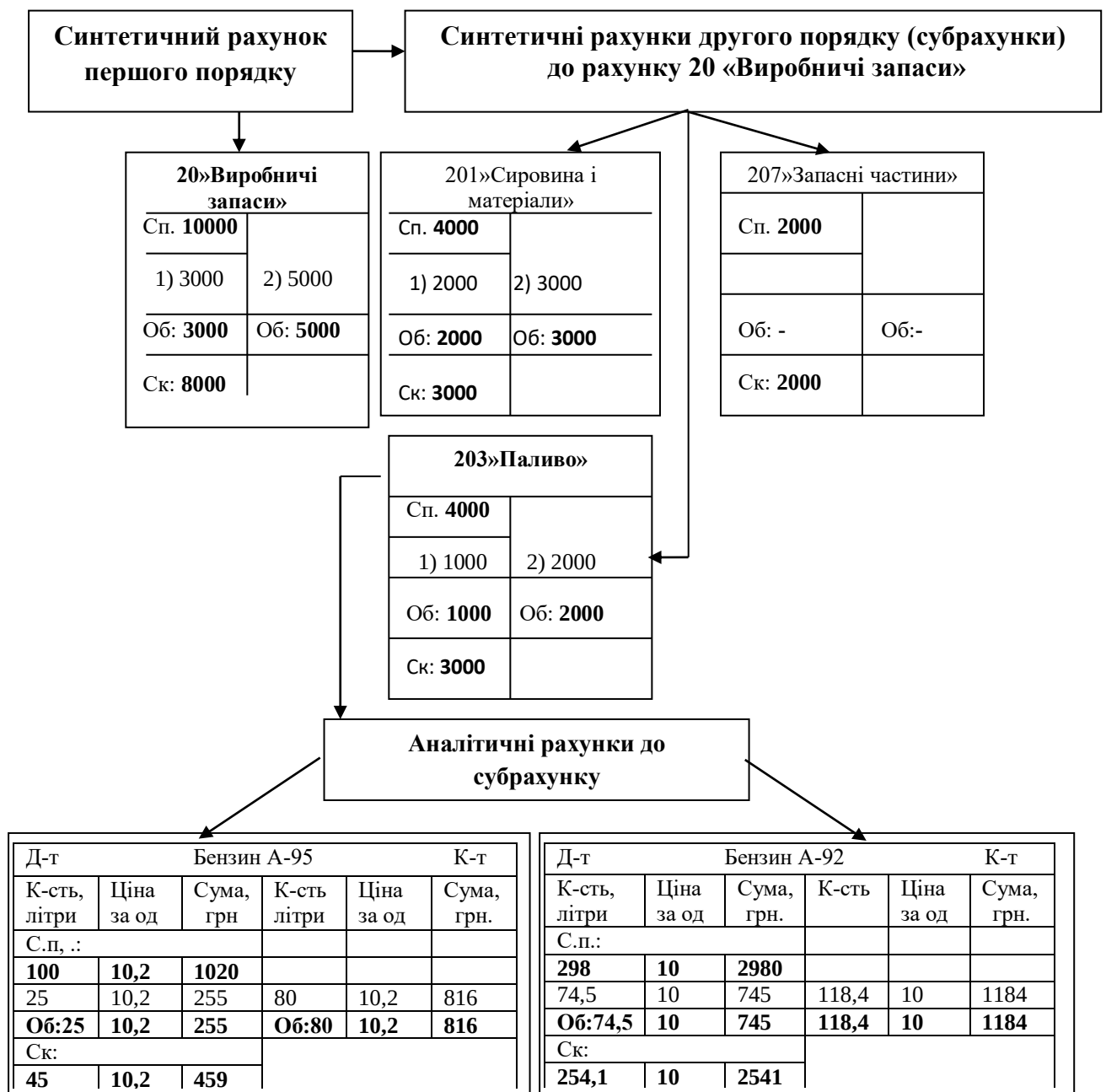


Рис. 3.6. Взаємозв'язок синтетичних та аналітичних рахунків на прикладі рахунку 20 «Виробничі запаси»

Класифікація рахунків за економічним змістом встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретно об'єкти відображаються на ньому залежно від їх економічного змісту в процесі господарської діяльності. Вона відповідає змісту предмета бухгалтерського обліку і зумовлена класифікацією об'єктів обліку, тобто господарських засобів, їх джерел і процесів (рис.3.7).

Економічний зміст рахунків - основа будови всієї системи рахунків бухгалтерського обліку і найважливіша ознака її класифікації. Він визначається однорідністю господарських операцій, які обліковуються на даному рахунку за групами:

- 1) рахунки для обліку господарських засобів;
- 2) рахунки для обліку джерел утворення господарських засобів;
- 3) рахунки для обліку господарських процесів і їх результатів.

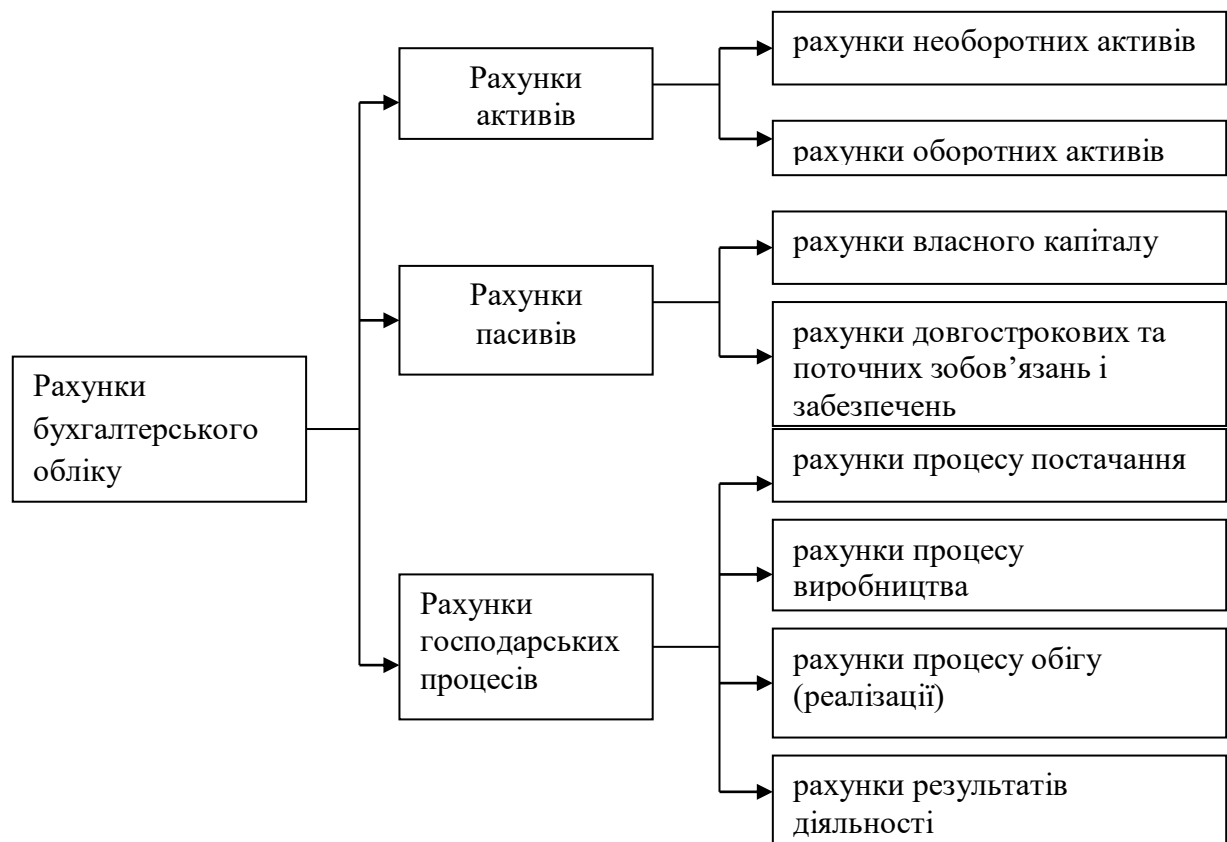


Рис. 3.7. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом дає змогу визначити систему рахунків, необхідних для обліку необоротних і оборотних активів, джерел їх формування, господарських процесів і результатів діяльності підприємства різних галузей та форм власності. Вона доповнюється класифікацією рахунків за їх призначенням та структурою.

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку групуються залежно від їх обліково-технічних якостей, що дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує чітку уяву про показники діяльності підприємства.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою показує, для чого (для одержання якої інформації) призначені ті або інші рахунки та яка їхня структура, тобто зміст дебету, кредиту і характер залишку. Однакові за структурою рахунки можуть відображати різні за економічним змістом і господарські засоби і предмети.

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяються на такі групи: основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні, забалансові і транзитні (рис.3.8.).

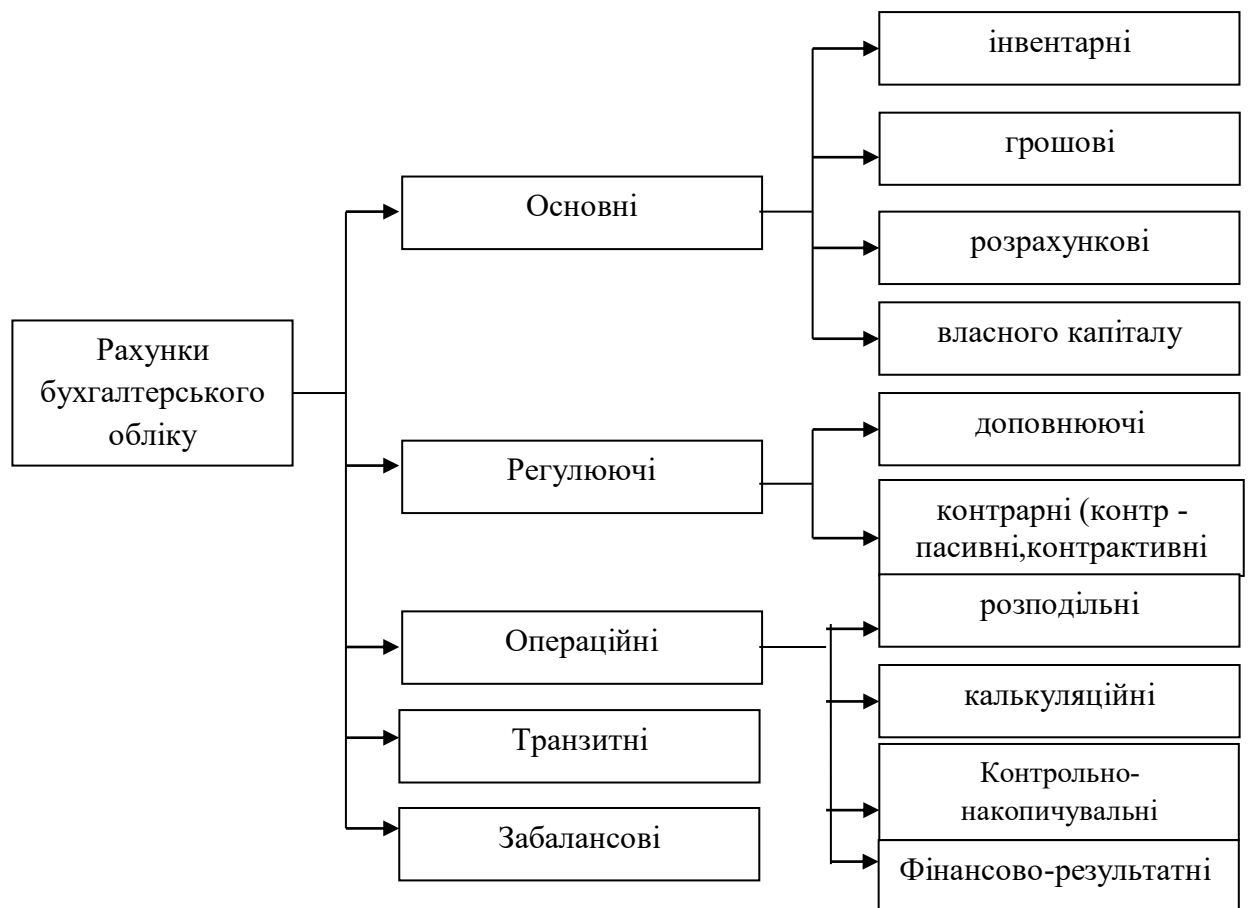


Рис.3.8. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Основні рахунки характеризують склад та структуру засобів підприємства, джерел формування, їх наявність та рух. Вони називаються основними тому, що об'єкти, які на них обліковуються, характеризують майнове становище підприємства. Ці рахунки за своїми показниками (залишками) є основою для складання бухгалтерського балансу. Основні рахунки, у свою чергу, поділяються на матеріальні, грошові, рахунки нематеріальних активів, а також рахунки власного капіталу та розрахункові.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності і руху матеріальних ресурсів підприємства, усі є активними і у аналітичному обліку на них записи ведуться не лише у грошовому вимірнику, а й в натуральних одиницях виміру. До матеріальних рахунків належать: 10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи", 20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція», «Товари» тощо.

Грошові рахунки призначено для обліку й контролю грошових коштів підприємства (30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти"). Будова грошових рахунків така сама, як і матеріальних. Рахунок 12 «Нематеріальні активи» за своїм призначення аналогічний матеріальним рахункам і виокремлюється через свою економічну суть.

Окрему важливу підгрупу основних рахунків становлять рахунки для обліку капіталу. До них належать: 40 "Статутний капітал", 41 "Пайовий капітал", 43 "Резервний капітал", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Ці рахунки є пасивними. їх призначено для обліку джерел утворення відповідних видів капіталу. На кредиті цих рахунків відображають наявний капітал та цього утворення, а на дебеті - використання.

Сальдо за вказаними рахунками завжди є кредитовим і показує суму відповідного виду капіталу на кінець звітного періоду.

Рахунки, які призначені для обліку розрахункових операцій відображають стан відносин між підприємством та контрагентами. До цієї групи належать не тільки розрахункові рахунки, але також і всі ті рахунки, на яких обліковується заборгованість даного підприємства іншим підприємствам. Ці рахунки за своєю будовою можуть бути активними, якщо відображають заборгованість інших підприємств та окремих осіб перед даним підприємством: 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість", 34 "Короткострокові векселі одержані", 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 "Розрахунки з різними дебіторами". На дебеті цих рахунків відображають виникнення заборгованості та її подальше збільшення, а на кредиті – погашення (зменшення) заборгованості. Сальдо є дебетовим і вказує залишок заборгованості перед даним підприємством на кінець звітного періоду. Пасивні розрахункові рахунки призначені для обліку розрахунків з іншими підприємствами, щодо яких дане підприємство має заборгованість. До таких рахунків належать: 60 "Короткострокові позики", 50 "Довгострокові позики", 66 "Розрахунки з оплати праці", 64 "Розрахунки за податками і платежами", 65 "Розрахунки зі страхування", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками". На кредиті цих рахунків відображається виникнення та збільшення заборгованості даного підприємства, а не дебеті - її зменшення, погашення. Сальдо за цими рахунками є кредитовим і показує суму заборгованості підприємства.

Розрахункові рахунки за умов, коли підприємство виступає як дебітор і як кредитор відображають розгорнуто.

Регулюючі рахунки призначені для уточнення (регулювання) оцінки господарських засобів та джерел їх формування, які обліковуються па основних рахунках (13 "Знос необоротних активів", 38 "Резерв сумнівних боргів", 45 "Вилучений капітал", 46 "Неоплачений капітал"). Регулюючі рахунки не мають самостійного значення, завжди розглядаються в нерозривному зв'язку з тими основними рахунками, до яких вони відкриваються, і регулюють оцінку відповідних засобів чи процес використання певних джерел. На регулюючих рахунках обліковують лише суми, на які необхідно коригувати вартість засобів чи суму джерел. Залежно від призначення регулюючі рахунки поділяються па доповнюючі та контрарні.

Регулюючі доповнюючі рахунки призначено для відображення сум, на які необхідно збільшити залишок на основному рахунку з тим, щоб обліковані на ньому засоби було відображено за їхньою фактичною вартістю. На підприємствах, які ведуть облік руху товарно-матеріальних цінностей за встановленими обліковими цінами, до субрахунків 201 "Сировина і матеріали", 203 "Паливо". 207 "Запасні частини" відкривають окремий аналітичний рахунок "Транспортно-заготівельні витрати". Залишок регулюючого доповнюючого активного рахунка показує, на яку суму має бути збільшена вартість матеріальних цінностей, що обліковується на активному основному рахунку.

Контрарні регулюючі рахунки, на відміну від доповнюючих, зменшують оцінку залишку активів або їх джерел, що обліковуються на відповідних основних рахунках. Вони поділяються на: контрактивні (протиставлені активним рахункам) і контрпасивні (протиставлені пасивним рахункам).

Контрактивні рахунки призначені для уточнення оцінки залишку на окремих рахунках матеріальних цінностей у тих випадках, коли ці цінності відображенні в сумі, яка перевищує їх фактичну (реальну) вартість. Фактичну вартість обліковуваного об'єкта у цьому випадку визначають вирахуванням із суми його залишку суми, відображеної на пасивному (контрактивному) регулюючому рахунку. До таких контрактивних рахунків належать: 13 "Знос необоротних активів", 285 "Торгова націнка", 38 "Резерв сумнівних боргів". Будова контрактивних рахунків така сама, як і решти пасивних рахунків.

Контрпасивні рахунки навпаки - є активними («проти пасиву»), а основні рахунки, які ними регулюються - пасивними. До контрпасивних належать рахунки: 45 "Вилучений капітал" (на дебеті рахунка відображають вартість викуплених акцій, а на кредиті - їх анулювання чи продажі), 46 "Неоплачений капітал" (на дебеті рахунка відображають заборгованість засновників, а на кредиті - її погашення). Ці рахунки є регулюючими щодо рахунків обліку власного капіталу і дають можливість визначити реальну фактичну його величину та відобразити її в балансі підприємства.

Операційні рахунки призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. Більшість з цих рахунків не мають початкового та кінцевого сальдо. На операційному рахунку відображається рух усіх видів ресурсів, що беруть участь у здійсненні того або іншого господарського процесу.

За призначенням і структурою операційні рахунки поділяються на групи: збірно-розподільні, калькуляційні, накопичувальні, доходів, витрат діяльності.

Операційні збірно-розподільні рахунки призначено для обліку непрямих витрат, тобто таких, котрі в момент їх виникнення не можна віднести на конкретний об'єкт обліку. Тому такі витрати обліковують окремо, до кінця звітного періоду. Щодо цих витрат складають окремий кошторис. До таких рахунків належить рахунок 91 "Загальновиробничі витрати".

У кінці звітного періоду непрямі витрати, відображені на цих рахунках, розподіляють за призначенням пропорційно встановленій базі в повному обсязі, для чого складають відомість розподілу. За своєю будовою ці рахунки є активними, на дебеті їх відображають збільшення витрат, на кредиті - їх розподіл.

Калькуляційні рахунки призначено для обліку витрат, пов'язаних із виробництвом конкретних видів продукції, виконанням певних робіт чи наданням послуг. Вони забезпечують необхідні дані для калькуляції, визначення фактичної собівартості продукції, робіт чи послуг. До цих рахунків належать 23 "Виробництво", 15 "Капітальні інвестиції", 24 "Брак у виробництві". За будовою ці рахунки є активні. На їх дебеті протягом місяця відображають прямі витрати, а в кінці звітного періоду сюди відносять і непрямі витрати в порядку їх розподілу. Отже, на дебеті відображають всі витрати, пов'язані з виробництвом, а на кредиті - витрати, які включено в собівартість закінченої продукції. Після цього калькуляційний рахунок закривається. Він може мати лише дебетове сальдо, яке відображає вартість незавершеного виробництва.

Контрольно-накопичувальні рахунки призначено для накопичення інформації про витрати, які мають цільовий характер. До таких рахунків належать: 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". За вказаними витратами складають окремий кошторис. Для здійснення контролю за його дотриманням на цих рахунках накопичується облікова інформація, яка показує фактичну суму витрат за кожним їх видом. Наведені рахунки є активними: на дебеті їх відображають здійснені витрати, а на кредиті - їх списання, віднесення на фінансові результати.

Рахунки доходів призначено для відображення одержаної виручки від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, а також від іншої діяльності підприємства. Ці рахунки є пасивними. На кредиті їх відображають формування доходів протягом звітного періоду, а на дебеті - їх списання (віднесення) на фінансові результати. Рахунки доходів в кінці звітного періоду повністю закриваються і сальдо не мають. Рахунки витрат діяльності є активними: на дебеті їх відображають здійснені витрати, а на кредиті - їх списання на фінансові результати в кінці звітного періоду. Вони повністю закриваються і сальдо на кінець звітного періоду не мають.

Фінансово-результатні рахунки призначені для обліку одержаних фінансових результатів за звітний період. До них належить рахунок 79 "Фінансові результати" та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

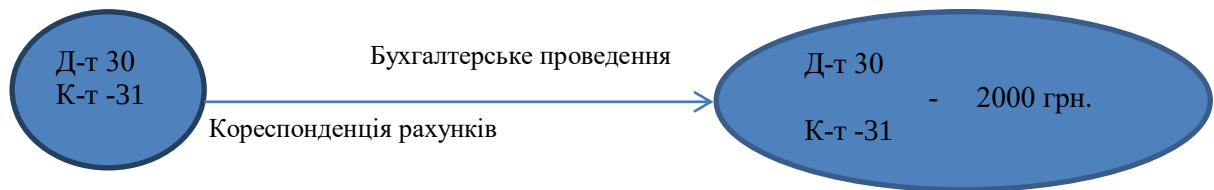
Розглянуті рахунки бухгалтерського обліку становлять систему рахунків, що охоплює всі активи підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності. Ці рахунки взаємно кореспондують між собою і при наявності засобів відображаються в балансі. Тому такі рахунки називають балансовими. Поряд з балансовими рахунками в бухгалтерському обліку використовуються рахунки, які не відображаються у балансі, а розміщуються за його підсумком. Такі рахунки одержали назву позабалансових.

3.4. Сутність і контрольне значення подвійного запису.

Подвійний запис – це спосіб відображення господарських операцій на двох або декількох взаємопов'язаних рахунках у рівновеликій сумі в дебеті і кредиті рахунків. Рахунки, що приймають у цьому участь називаються кореспондуючими. Взаємозв'язок, який виникає при здійсненні господарських операцій між рахунками бухгалтерського обліку, називається **кореспонденцією рахунків**.

Запис кореспондуючих рахунків і суми господарської операції називається **бухгалтерським проведенням (бухгалтерською проводкою)**.

Н-д: Отримано готівку в банку у сумі 2000 грн. (кореспондуючими рахунками визначено 30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках»).



Бухгалтерські проводки бувають прості і складні.

Прості бухгалтерські проводки – це проводки, в яких приймають участь два бухгалтерських рахунки, один з них дебетується, а другий – кредитується на рівновелику суму. Складні бухгалтерські проводки передбачають використання більше двох бухгалтерських рахунків. При цьому можливі такі варіанти запису на них: 1) один рахунок дебетується, а два і більше рахунки кредитуються. 2) один рахунок кредитується, а два і більше – дебетується.

При реєстрації господарської операції в бухгалтерському обліку вирішують такі питання: коли відбувається господарська операція; яке її вартісне вираження; яким чином вона класифікується.

За час здійснення господарських операцій найчастіше беруть дійсний час, коли вона відбулась, а період, до якого вона відноситься – період визначення її результатів. Класифікація господарської операції здійснюється у відповідності до господарського факту, який вона відображає. За допомогою господарських операцій відбуваються факти-процеси, здійснюється кругообіг господарських засобів.

При здійсненні подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку необхідно виконати такі дії:

- вивчити зміст господарської операції і з'ясувати, які зміни вона викликає,
- визначити кореспондуючі рахунки та визначити які вони – активні чи пасивні,
- відобразити зміни на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до їх будови,
- здійснити запис по дебету одного і кредиту іншого рахунку (рахунків) на однакову суму.

Розглянемо порядок застосування способу відображення господарських операцій умовного підприємства методом подвійного запису на прикладах із використанням синтетичних рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Приклад: Дані початкового балансу на початок звітної періоду підприємства СП «Галич» подані у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

Баланс СП «Галич» станом на 01.01 ц.р., грн.

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби (10)	86700	Статутний капітал (40)	150000
Виробничі запаси (20)	24300	Нерозподілений прибуток (44)	5000
Незавершене виробництво (23)	7500	Короткострокові кредити банків (60)	30000
Поточний рахунок в національній валюті (311)	64200	Розрахунки з постачальниками і підрядниками (63)	12500
Готівка (30)	1700	Розрахунки з бюджетом (64)	1500
Розрахунки з покупцями і замовниками (361)	13200	Розрахунки з органами соціального страхування (65)	400
Розрахунки з підзвітними особами (372)	2400	Розрахунки за виплатами працівникам (66)	600
Баланс	200000	Баланс	200000

За січень ц.р. на підприємстві мали місце такі господарські операції:

Господарська операція №1. 02.01.ц.р. Витрачено виробничі запаси на виробництво продукції на суму 16700 грн. За даною господарською операцією зменшились на складі залишки виробничих запасів на суму 16700 грн. і одночасно зросли витрати виробництва. Використовуємо активні рахунки 20 «Виробничі запаси» та 23 «Виробництво». Відповідно до будови рахунків, зменшення виробничих запасів буде відображено по кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси» на суму 16700 грн., і на цю ж суму зростання витрат виробництва – по дебету рахунку 23 «Виробництво».

Господарська операція №2. 14.01.ц.р. Нарахована заробітна плата працівникові, зайнятому виробництвом продукції 15000 грн. Нарахування заробітної плати означає збільшення кредиторської заборгованості по її оплаті працівникові, отже, пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» кредитується на суму 15000 грн.. З іншого боку, на цю ж суму збільшуються витрати виробництва, що враховуються по дебету активного рахунку 23 «Виробництво».

Господарська операція №3. 15.01.ц.р. Перераховано з поточного рахунку 20000 грн. у погашення короткострокового кредиту банку. За даною господарською операцією відбувається списання 20000 грн. з поточного рахунку підприємства і на цю ж суму зменшується заборгованість перед банком по оплаті короткострокового кредиту. В даній операції кореспондуючими рахунками є активний субрахунок 311 «Поточний рахунок в національній валюті» і пасивний субрахунок 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті». Запис кореспонденції рахунків буде здійснюватись так: Д-т 601, К-т - 311 - на суму 20000 грн.

Господарська операція №4. 18.01.ц.р. Видано з каси невиплачений залишок донарахованої заробітної плати Корсак В.П. 1200 грн. Дана господарська операція означає зменшення готівки у касі підприємства на суму 1200 грн. та погашення заборгованості підприємства перед Корсак В.П. по оплаті праці. В

даній господарській операції приймають участь активний рахунок 30 «Готівка» (запис буде здійснено по кредиту рахунка на суму 1200 грн.) та пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (сума 1200 грн. буде відображена по дебету рахунка).

Для забезпечення реєстрації господарських операцій, що відбуваються на підприємствах та визначення кореспонденцій рахунків, призначений Журнал реєстрації господарських операцій, який складають за формою таблиці 3.6.

Для відображення змін, що відбуваються на підприємстві під впливом господарських операцій, відкривають рахунки бухгалтерського обліку. Записи початкових залишків заносять із Балансу на початок періоду, а зміни по кожному рахунку відображають за Журналом реєстрації господарських операцій. Далі відповідно до будови рахунків визначають кінцеві залишки.

Таблиця 3.6.

Журнал реєстрації господарських операцій СП «Галич» за січень ц.р.

№ п.п	Зміст господарської операції, документ, дата	Кореспонденції рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	02.01. Витрачено виробничі запаси на виробництво продукції, накладна №12	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»	16700
2.	14.01.Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виробництвом продукції, наряд-акт №12,13,14.	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам »	15000
3.	15.01. Перераховано з поточного рахунку в погашення короткострокового кредиту банку, (договір 003415, платіжне доручення №5)	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	20000
4.	18.01. Видано з каси заробітну плату Корсак С.П., платіжна відомість №12	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Готівка»	1200

За даними нашого прикладу відкриємо рахунки бухгалтерського обліку, які зазнали змін під впливом господарських операцій, що відбулись у січні ц.р. на рахунках:

№23	
Д-т	К-т
С.п.: 7500	
1) 16700	
2) 15000	
Об.31700	Об.-
С.к.: 7500 +31700 = 39200	
№311 «Поточний рахунок в національній валюті»	
Д-т	К-т
С.п.: 64200	
	3) 20000
Об. -	Об. 20000
С.к: 64200 – 20000 = 44200	

№20	
Д-т	К-т
С.п.: 24300	
	1)16700
Об. -	Об.16700
С.к. 24300 – 16700 = 7600	
№30 «Готівка»	
Д-т	К-т
С.п.: 1700	
	4)1200
Об. -	Об. 1200
С.к. 1700 – 1200 = 500	

66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	С.п.: 600		С.п.: 30000
4) 1200	2) 15000	3) 20000	
Об. 1200	Об. 15000	Об. 20000	Об. -
	С.к. 600 + 15000 – 1200 = 14400		С.к. 30000-20000 = 10000

У результатів змін, що відбулись під впливом господарських операцій у січні місяці, СП «Галич» буде мати інший склад засобів та джерел їх формування, представлених у Балансі підприємства – таблиця 3.7.

Таблиця 3.7.

Баланс СП «Галич» станом на 30.01 ц.р., грн.

Актив		Пасив	
Сума		Сума	
Основні засоби (10)	86700	Статутний капітал (40)	150000
Виробничі запаси (20)	7600	Нерозподілений прибуток (44)	5000
Незавершене виробництво (23)	39200	Короткострокові кредити банків (60)	10000
Поточний рахунок в національній валюті (311)	44200	Розрахунки з постачальниками і підрядниками (63)	12500
Готівка (30)	500	Розрахунки з бюджетом (64)	1500
Розрахунки з покупцями і замовниками (361)	13200	Розрахунки з органами соціального страхування (65)	400
Розрахунки з підзвітними особами (372)	2400	Розрахунки за виплатами працівникам (66)	14400
Баланс	193800	Баланс	193800

Подвійний запис господарських операцій за допомогою системи рахунків як способу поточного бухгалтерського обліку, дозволяє одержати безперервну інформацію про результати господарської діяльності для потреб планування, оперативного керівництва, контролю й аналізу.

3.3. Узагальнення даних поточного обліку

Узагальнення даних обліку відбувається в оборотно-сальдових відомостях та звітності. У оборотних (оборотно-сальдових) відомостях узагальнюються дані як за синтетичними, так і за аналітичними рахунками (показують обороти по дебету і кредиту рахунків, а також залишки на початок і кінець звітного місяця).

За формою подання інформації оборотні (оборотно-сальдові) відомості можуть бути лінійні і шахові. Найпоширенішими є лінійна форма заповнення відомості.

Структуру та порядок складання лінійної форми оборотно-сальдової відомості подамо у таблиці 3.8. Для заповнення таблиці скористаємось даними попередніх таблиць 3.5.-3.7.

Оборотно-сальдова відомість по синтетичних рахунках має контрольне значення. Перевірка правильності і повноти облікових записів на рахунках бухгалтерського обліку, відображених в оборотно-сальдовій відомості ґрунтується на закономірності рівностей підсумків по дебету і кредиту рахунків за місяць та рівності підсумків залишків по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця.

Рівність підсумків дебетових і кредитових залишків на рахунках на початок місяця, зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису початкових залишків на активних і пасивних рахунках.

Рівність підсумків оборотів по дебету і кредиту рахунків, зумовлена подвійним записом операцій, згідно з яким кожна операція в однаковій сумі записується по дебету і кредиту різних рахунків.

Таблиця 3.8.

Оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками

СП «Галич» за січень ц.р.

Назва і шифр (код) рахунку	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
10 «Основні засоби»	86700	-	-	-	86700	-
20 «Виробничі запаси»	24300	-	-	16700	7600	-
23 «Незавершене виробництво»	7500	-	31700	-	39200	-
311 «Поточний рахунок в національній валюті»	64200	-	-	20000	44200	-
30 «Готівка»	1700	-	-	1200	500	-
361 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	13200	-	-	-	13200	-
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	2400	-	-	-	2400	-
40 «Статутний капітал»	-	150000	-	-	-	150000
44 «Нерозподілений прибуток»	-	5000	-	-	-	5000
60 «Короткострокові кредити банків»	-	30000	20000	-	-	10000
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	-	12500	-	-	-	12500
64 «Розрахунки з бюджетом»	-	1500	-	-	-	1500
65 «Розрахунки з органами соціального страхування»	-	400	-	-	-	400
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	-	600	1200	15000	-	14400
Всього	200000	200000	52900	52900	193800	193800

Рівність підсумків залишків по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки на рахунках рівні між собою, а також рівні суми оборотів, то і залишки активних і пасивних рахунків на кінець місяця в підсумку повинні бути рівні між собою.

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні самої оборотно-сальдової відомості.

Оборотну (оборотно-сальдову) відомість по синтетичних рахунках використовують для складання бухгалтерського балансу на наступну звітну дату, тому її ще називають «пробним балансом».

Крім оборотних відомостей по рахунках синтетичного обліку підприємства складають також оборотні відомості по аналітичних рахунках. Техніка складання

оборотних відомостей по аналітичних рахунках така сама, як і по синтетичних. Оборотні відомості по аналітичних рахунках за змістом можуть відрізнятися між собою, що зумовлено особливостями об'єктів, що обліковуються на рахунках.

Особливістю складання оборотної відомості по рахунках аналітичного обліку є те, що її формують тільки по одному синтетичному рахунку. Підсумки оборотів і залишків по аналітичних рахунках повинні дорівнювати оборотам по дебету і кредиту, а також залишку синтетичного рахунку, який їх об'єднує.

При значній кількості товарно-матеріальних цінностей додатково складають сальдові відомості. Вони відкриваються на рік і по кожному виду цінностей містять дані (в натуральному і грошовому вимірниках) про їх залишки на перше число кожного місяця. Показники оборотів відсутні. Це значно спрощує їх складання. Контроль за правильністю облікових записів при цьому не погіршується, оскільки звірка натуральних і вартісних залишків на рахунках дає ті самі результати, що і звіряння показників оборотних відомостей.

При складанні шахової оборотної відомості, всі рахунки в ній записуються двічі: один раз назви рахунків розміщують у лівій частині таблиці по вертикалі, а другий - ці самі рахунки в такій самій послідовності записують по горизонталі - у верхній частині таблиці. Суми оборотів по кожному рахунку записують на перетині.

Основною перевагою шахової оборотної відомості є наявність в ній кореспондуючих рахунків, що дає змогу аналізувати господарські обороти і використовувати облікову інформацію для оперативного керівництва і контролю (табл.3.9.).

Таблиця 3.9.

**Шахова оборотна відомість по синтетичних рахунках
бухгалтерського обліку**

Рахунки, які кредиту- ються Рахунки, які дебету- ються	30 Готівка	31 Рахунки в банках	23 Вироб- ництво	20 Вироб- ничі запаси	60 Корот- костр. позики	66 ...	Оборот по дебету
30 Готівка							
31 Рахунки в банках							
23 Виробництво				16700		15000	31700
20 Виробничі запаси							
60 Короткострокові позики		20000					20000
66 Розрахунки за виплатами працівникам	1200						1200
Оборот по кредиту	1200	20000		16700		15000	52900

Незважаючи на певні переваги шахової оборотної відомості перед простою відомістю, застосування її в практиці бухгалтерського обліку обмежене, оскільки при великій кількості рахунків вона громізка, чим ускладнює її наочність і аналітичність.

?

Питання для самоконтролю

1. Сформулюйте визначення бухгалтерського рахунку як засобу класифікації первинної інформації.
2. Розкрийте зміст понять “дебет” і “кредит” рахунку.
3. Які рахунки є активними та пасивними?
4. Як визначається сальдо на активному, пасивному та активно-пасивному рахунках?
5. Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку?
6. У чому суть подвійного запису на рахунках?
7. Сформулюйте визначення категорій “синтетичні і аналітичні рахунки”, “синтетичний і аналітичний облік”.
8. Як класифікуються рахунки за економічним змістом?
9. Як класифікують рахунки за призначенням та структурою?
10. Дайте характеристику Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Завдання для перевірки знань**Завдання 3.1.**

Вказати коди рахунків (субрахунків) згідно Плану рахунків та Інструкції №291, визначити які з них активні, а які – пасивні.

Дані для виконання: 1) основні засоби; 2) нематеріальні активи; 3) статутний капітал; 4) сировина й матеріали; 5) розрахунки з постачальниками; 6) виробництво; 7) розрахунки з дебіторами; 8) готівка; 9) нерозподілений прибуток; 10) розрахунки за заробітною платою; 11) поточні рахунки в національній валюті; 12) резервний капітал; 13) розрахунки з покупцями та замовниками; 14) короткострокові позики; 15) готова продукція; 16) розрахунки за податками й платежами; 17) знос необоротних активів; 18) витрати на збут; 19) дохід від реалізації продукції; 20) адміністративні витрати; 21) забезпечення майбутніх витрат і платежів; 22) рахунки в банках.

Завдання 3.2.

Визначити обороти та кінцеве сальдо за рахунками 20 «Виробничі запаси» та 66 «Розрахунки з виплатами працівникам» за даними:

Д-т		20 «Виробничі запаси»		К-т	
Сальдо початкове: 7300					
1) 25000		3) 15000			
2) 1300		4) 500			
3) 2700					
Оборот :		Оборот:			
Сальдо кін.:					
Д-т		66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		К-т	
		Сальдо початкове: 8000			
4) 7000		1) 10000			
5) 15000		2) 12000			
		3) 2000			
Оборот :		Оборот:			
		Сальдо кін.:			

Завдання 3.3.

Дати характеристику рахункам бухгалтерського обліку за класифікаційними ознаками. Знайти помилки в наведеній класифікації рахунків бухгалтерського обліку по відношенню до Балансу.

Активні рахунки	Пасивні рахунки
10 «Основні засоби»; 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 207 «Запасні частини»; 46 «Неоплачений капітал»; 31 «Рахунки в банках»; 12 «Нематеріальні активи»; 26 «Готова продукція»; 67 «Розрахунки з учасниками», 20 «Виробничі запаси», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 15 «Капітальні інвестиції», 28 «Товари», 44 «Нерозподілений прибуток».	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 23 «Виробництво»; 60 «Короткострокові позики»; 42 «Додатковий капітал»; 43 «Резервний капітал»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 203 «Паливо»; 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 68 «Розрахунки за іншими операціями», 50 «Довгострокові позики»; 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Завдання 3.4.

Сформулювати зміст господарських операцій за наведеними даними.

№ з/п	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Розрахунки за виплатами працівникам	Поточні рахунки в національній валюті	112 740
2	Готівка	Розрахунки з вітчизняними покупцями	8 000
3	Виробничі запаси	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	76 300
4	Розрахунки з підзвітними особами	Готівка	400
5	Придбання (виготовлення) основних засобів	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	65 241
6	Виробництво	Малоцінні та швидкозношувані предмети	5 040
7	Рахунки в банках	Довгострокові кредити банків у національній валюті	10 000
8	Готова продукція	Виробництво	25 874
9	Розрахунки за податками	Поточні рахунки в національній валюті	18 600
10	Поточні рахунки в національній валюті	Готівка	42 950
11	Виробництво	Сировина й матеріали	15 000
12	Розрахунки за виплатами працівникам	Готівка	9 008

Завдання 3.5.

На підставі кореспонденції рахунків визначити зміст господарських операцій.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1		30	31
2		372	30
3		23	131
4		60	31

5		23	66
6		26	23
7		10	46
8		63	31
9		441	43
10		79	441
11.		66	31
12.		31	36
13.		23	20
14.		93	372
15.		92	66

Завдання 3.6.

Визначити кореспондуючі рахунки для кожної операції
Дані для виконання:

Варіант 1.

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Виплачена заробітна плата працівникам		
2	Отримано матеріали від постачальника		
3	Внесено власником основні засоби до статутного капіталу		
4	Сплачено постачальнику з поточного рахунку		
5	Зараховано короткострокову позику банку на поточний рахунок		
6	Отримано в касу кошти з рахунку в банку		
7	Видано з каси кошти підзвітній особі		
8	Повернуто в касу невикористані підзвітні суми		
9	Відпущено на виробництво матеріали		
10	Отримана з виробництва готова продукція		
11	Сплачено з поточного рахунку податок до бюджету		
12	Нарахована зарплата працівникам відділу збуту		
13	Прибуток направлено на поповнення резервного капіталу		
14	Отримано кошти від покупців на поточний рахунок		

Варіант 2.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1.Видані з каси грошові кошти під звіт працівникові		
2.Отримано кошти з поточного рахунку в касу підприємства для виплати заробітної плати		
3.Видана з каси заробітна плата працівникам підприємства		
4.Сплачено податки до бюджету з поточного рахунку		
5.Оприбутковано канцтовари, придбані підзвітною особою		
6.Підзвітна особа повернула в касу невикористані підзвітні суми		
7.Залишки готівки здано з каси на поточний рахунок в банку		
8.Одержано паливо від постачальника		
9.Відпущено в цех матеріали для виробництва продукції		
10.Нарахована заробітна плата робітникам виробництва		
11.Утриманий ПДФО із заробітної плати працівника		
12.Резервний капітал поповнено за рахунок чистого прибутку підприємства		
13.Здійснено оплату постачальнику за товар		
14.Одержано на поточний рахунок короткостроковий кредит		

Завдання 3.7.

Необхідно:

1. На основі початкового балансу відкрити бухгалтерські рахунки.
2. Скласти кореспонденції рахунків за господарськими операціями.
3. Відобразити суми операцій на рахунках, підрахувати обороти та кінцеві залишки.
4. Скласти новий баланс деревообробного підприємства на останній день лютого 200_ р.

Дані для виконання завдання:

Баланс ПрАТ «Альянс» на 31 січня 20__ р., тис. грн.

АКТИВ	Сума	ПАСИВ	Сума
Основні засоби	7300	Зареєстрований (статутний) капітал	9700
Виробничі запаси	3200	Нерозподілений прибуток	970
Готівка	10	Розрахунки з оплати праці	810
Рахунки в банках	1400	Розрахунки з постачальниками	320
Готова продукція	90	Розрахунки з бюджетом	200
Баланс	12000	Баланс	12000

Варіант 1. За лютий 200__ р. на деревообробному підприємстві було здійснено такі операції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, тис.грн.
1	Перераховано з поточного рахунку постачальникам на погашення заборгованості	320
2	Отримано сировину від постачальників	18
3	Перераховано заробітну плату працівникам на картки	22
4	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	175
5	Отримано паливо від постачальників	230
6	Частину прибутку приєднано до резервного капіталу	40
7.	Отримано короткостроковий кредит на поточний рахунок	500
8.	Списані виробничі запаси на виробництво продукції	2200
9.	Оприбутковано готову продукцію з виробництва	2000

Варіант 2. За лютий 200__ р. на деревообробному підприємстві було здійснено такі операції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, тис.грн.
1	Перераховано кошти з поточного рахунку постачальникам у погашення заборгованості за придбані матеріали	120
2.	Отримано в касу з поточного рахунку готівку	60
3.	Видано заробітну плату з каси	55
4.	Отримано паливо від постачальників	23
5.	Списано паливо на потреби виробництва	20
6.	Списано з виробництва браковану продукцію	6
7.	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	150
8.	Списано виробничі запаси на виробництво	400
9.	Оприбутковано готову продукцію з виробництва	500

Тестові завдання:

1. Сума операцій, що відбулися за певний період – це:
 - а) сальдо; б) оборот; в) залишок; г) актив.
2. Ліва сторона рахунка має назву:
 - а) плюс; б) дебет; в) кредит; г) актив.
3. Кінцеве сальдо активного рахунку визначається як:
 - а) дебетовий оборот (ДО) – кредитовий оборот (КО) + початкове сальдо (Сп);
 - б) Сп + КО – ДО; в) ДО – Сп + КО; г) немає правильної відповіді.
4. Кінцеве сальдо пасивного рахунку дорівнює:
 - а) Сп + ДО – КО; б) Сп + КО – ДО;
 - в) ДО – Сп + КО; г) немає правильної відповіді.
5. Рахунки по відношенню до Балансу поділяються:
 - а) активні і пасивні;
 - б) операційні, регулюючі, фінансово-результатні;
 - в) основні і регулюючі;
 - г) усі відповіді вірні.
6. Активні рахунки призначені для обліку:
 - а) капіталу; б) кредиторської заборгованості;
 - в) необоротних активів і дебіторської заборгованості;
 - г) нерозподіленого прибутку і майна.
7. Пасивні рахунки призначені для обліку:
 - а) необоротних активів;
 - б) власного капіталу і нерозподіленого прибутку;
 - в) оборотних активів;
 - г) довгострокових позик банку і дебіторської заборгованості.
8. Рахунки, що використовуються для обліку активів, які не належать підприємству – це:
 - а) пасивні; б) позабалансові;
 - в) регулюючі; г) збірно-розподільчі.
9. Які рахунки призначені для обліку витрат на виробництво продукції:
 - а) калькуляційні; б) основні;
 - в) збірно-розподільчі; г) фінансово-результатні.
10. Рахунки, призначені для деталізації інформації у натуральних і грошових вимірниках – це:
 - а) синтетичні; б) аналітичні;
 - в) субрахунки; г) немає правильної відповіді.
11. Вибрати правильну відповідь:
 1. В основу побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку покладена:
 - а) класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом;
 - б) класифікація бухгалтерських рахунків по відношенню до Балансу;
 - в) класифікація бухгалтерських рахунків за призначенням і будовою;
 - г) немає правильної відповіді.
 12. Друга цифра у коді рахунку визначає:
 - а) клас Плану рахунків; б) синтетичний рахунок;
 - в) субрахунок; г) аналітичний рахунок.

13. Клас 2 Плану рахунків призначений для узагальнення інформації про:
- наявність і рух грошових коштів;
 - наявність і рух належних підприємству предметів праці, що передбачені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб;
 - стан і рух коштів різновидностей власного капіталу;
 - власного капіталу підприємства.
14. Рахунки, призначені для обліку інформації про заборгованість підприємства банкам за отримані від них кредити, знаходяться:
- у класі 1; б) у класі 3; в) у класі 5 і 3; г) у класі 5 і 6.
15. Спосіб відображення господарських операцій на двох або декількох взаємопов'язаних рахунках у рівновеликій сумі у дебеті і кредиті рахунків – це:
- звітність; б) узагальнення;
 - подвійний запис; г) немає правильної відповіді.
16. Взаємозв'язок, який виникає при здійсненні господарських операцій між рахунками бухгалтерського обліку, називається:
- кореспонденцією рахунків; б) бухгалтерським проведенням;
 - балансовим узагальненням; г) оборотом.
17. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках класів 1-3:
- господарські засоби; б) джерела формування господарських засобів;
 - доходи та результати діяльності; г) витрати за видами діяльності.
18. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках класів 4-6:
- активи, які належать підприємству; б) господарські процеси;
 - джерела формування господарських засобів;
 - доходи та результати діяльності.
19. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках класу 7:
- джерела власного капіталу; б) господарські засоби;
 - доходи та результати діяльності; г) витрати за видами діяльності.
20. Вказати, який з наведених рахунків аналітичний:
- рахунок «Виробничі запаси»; рахунок «Виробництво»;
 - рахунок «Паливо»; рахунок «Бензин А-95».
21. Який залишок на кінець місяця по рахунку 30 «Готівка», якщо початкове сальдо становить 250 грн., за місяць оприбутковано до каси 2000 грн., а видано — 750 грн.
- 250 грн.; б) 1500 грн.; в) 2500 грн.; г) 1250 грн.
22. Узагальнення даних обліку відбувається:
- у оборотно-сальдових відомостях та звітності;
 - у журналі-реєстрації господарських операцій;
 - у оборотних відомостях і журналі-реєстрації господарських операцій;
 - немає правильної відповіді.

Теми рефератів

- Удосконалення класифікації рахунків бухгалтерського обліку в умовах діджиталізації економіки.
- Структура рахунків для ведення екологічного обліку на підприємстві.

Тема 4. Оцінювання і калькуляція

- 4.1. Оцінювання як система вартісного виміру. Класифікація оцінок.
- 4.2. Оцінювання активів і зобов'язань підприємств.
- 4.3. Калькуляція у системі бухгалтерського обліку.

4.1. Оцінювання як система вартісного виміру. Класифікація оцінок.

Бухгалтерський облік називають вартісним, підкреслюючи те, що в ньому відображаються лише такі об'єкти, які мають вартісну оцінку. Застосування оцінки дає можливість зіставити та узагальнити різноманітні засоби та економічні явища, порівняти витрати підприємства з виручкою, виявити результати його роботи. Собівартість, прибуток, рентабельність також базуються на вартісній оцінці.

Оцінювання - це система вартісного вираження наявності та руху господарських засобів. Оцінка є способом вираження з допомогою грошового вимірника господарських засобів підприємства та елементом методу бухгалтерського обліку. Складання Балансу передбачає застосування грошового вимірника, тобто грошову оцінку активів і пасивів підприємства на кінець звітного періоду. 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.

Отже, **бухгалтерська оцінка** – це науково обґрунтована думка суб'єкта обліку про вартість об'єкта, що ним оцінюється, а також процес визначення вартості об'єкта.

Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є основні засоби, нематеріальні активи, капітальні і фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість, довгострокові і поточні зобов'язання.

Процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих таким чином, щоб їх можна було використати як агреговано (наприклад, для підсумкової оцінки активів і зобов'язань), так і окремо в залежності від певної ситуації.

Технологія оцінки — послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи: визначення об'єкта; цілі і функції оцінки; розробку способів оцінки; обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань.

Унаслідок різних факторів вартість активів підприємства може змінюватися, тому найважливішим моментом у технології оцінки є встановлення дати оцінки. Так, перегляд вартісних ознак віднесення до певної групи активів, не тягне за собою коригувань у бухгалтерському обліку до розглянутої дати (н-д, щодо основних засобів, зарахований на баланс до дати зміни їх вартісного критерію).

Дата оцінки - це точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. Оцінка може бути здійснена на дату придбання або вибуття об'єкта, на дату складання балансів (вступного, поточного, консолідованого, ліквідаційного та ін.).

Термін «Облікова оцінка» вживається щодо суми, яка оцінена за справедливою вартістю, у випадках, якщо є невизначеність оцінок, а також

стосовно інших сум, які потребують оцінювання. Облікова оцінка – це наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання.

Вимоги до визначення облікових оцінок та їх розкриття у фінансовій звітності визначені у МСБО 8. Приміром, для визначення балансової вартості деяких видів активів і зобов'язань потрібно попередньо оцінити ще й вплив майбутніх подій на кожну звітну дату.

Таблиця 4.1.

Класифікація облікових оцінок на звітну дату

Облікові оцінки за справедливою вартістю	Інші облікові оцінки
• складні фінансові інструменти, які не торгуються на відкритому ринку; • виплати на основі акцій; • нерухомість або обладнання, утримувані для продажу; • забезпечення майбутніх виплат персоналу за відпустками та іншими гарантіями; • гудвіл і нематеріальні активи, придбані під час об'єднання бізнесу; • операції, що передбачають обмін активами чи зобов'язаннями без грошової компенсації	• резерв сумнівних боргів; • старіння запасів; • гарантійні зобов'язання; • метод амортизації або строк корисної експлуатації активів; • забезпечення балансової вартості інвестиції, якщо є невизначеність її очікуваного відшкодування; • результат довгострокових контрактів; • витрати, які виникають унаслідок результатів судових розглядів

Наведені попередні оцінки пов'язані з припущеннями щодо таких статей, як коригування грошових потоків на ризик або ставки дисконту, майбутні зміни заробітних плат і майбутні зміни цін, що впливають на інші витрати. Оскільки кількість змінних величин і припущень, які впливають на можливе майбутнє вирішення невизначеностей, зростає, то такі судження стають більш суб'єктивними та складними. А отже, підвищується імовірність подальшого суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань.

У податковому законодавстві України немає згадок про облікові оцінки, проте податкове регулювання у сфері справляння податків, зборів, платежів здійснюється із врахуванням певних обмежень (н-д.: визначені мінімальні строки корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, є обмеження у коригуваннях контрольованих операцій за принципом «витягнутої руки» згідно ст.39 ПКУ) та через дані обліку з властивими для нього оцінками.

Бухгалтерський облік ставить до оцінки основні вимоги, які полягають у реальності (адекватності) оцінки, її відповідності та відповідальності за проведення а також єдності та цілеспрямованості процедури оцінювання.

Оцінка передбачає присвоєння кожному обліковому об'єкту зіставного вартісного (грошового) вираження шляхом таксування.

Класифікація оцінок залежить від завдань, що стоять перед дослідником, а також від його схильностей і переваг. Кожна з цільових оцінок може базуватись на різних критеріях і використовувати різні методи, які, в свою чергу, також вимагають класифікації. Існуюча класифікація оцінок у бухгалтерському обліку за різними ознаками представлена на рис. 4.1.



Рис. 4.1 Класифікація оцінок у бухгалтерському обліку

Оцінки у бухгалтерському обліку класифікують:

⇒ за об'єктом, який вимірюється, і який може бути індивідуальним і агрегатним, оцінки поділяються відповідно на індивідуальні і агрегатні. Індивідуальні оцінки вимірюють вартість одиниці ресурсу або витрат. Агрегатні оцінки, необхідні для обчислення вартості певної сукупності засобів, групи активів або пасивів підприємства;

⇒ за критерієм обчислення оцінки поділяються на об'єктивні та суб'єктивні. Об'єктивні оцінки базуються на єдиному зовнішньому критерії. Суб'єктивні спираються на внутрішні для даного виміру критерії, задані метою вимірювання, характером величини, що вимірюється, а також поглядами і уподобаннями експертів. При цьому, критеріями в таких оцінках можуть бути: експлуатаційна значимість різних видів майна, їх, якісні характеристики, прибутковість тощо;

⇒ у залежності від подальшого використання майна може застосовуватись оцінка за собівартістю та оцінка за ринковою ціною. Собівартість

(виробнича, заготівельна та покупна) і ринкова ціна є основними одиницями виміру при грошовій оцінці активів підприємства;

⇒ по відношенню до суб'єкта вимірювання оцінок останні можуть бути поділені на історичні та калькуляційні. Історичні оцінки складаються з вже проведених вимірювань; до них слід віднести більшість бухгалтерських оцінок матеріальних ресурсів, які наводяться у первинних документах. Історична оцінка минулого часу, яка називається первісною і яка обчислюється в номінальних цінах придбання, одержала найбільшого поширення і визнання спеціалістами бухгалтерського обліку. Особливістю первісних оцінок в обліку є їх перманентність, тобто відмова від можливого виміру їх в часі, збереження незмінної величини;

⇒ за видами усі вартісні оцінки поділяються на номінальні, що базуються на грошовій одиниці періоду часу, для якого обчислюються оцінки, і фіксовані, що приймають купівельну спроможність грошової одиниці періоду, який не співпадає з оцінюваним. Інакше кажучи, номінальна оцінка характеризується простим часом: минулим, теперішнім чи майбутнім, тобто відображає первісну вартість, реалізаційну або капіталізовану, а фіксована оцінка застосовується в обчисленнях відновленої вартості, різного роду прогнозах і визначеннях порівняльних величин в аналізі динаміки;

⇒ у залежності від форми виразу оцінки майнових статей у Балансі розрізняють: безпосередні оцінки – за допомогою однієї статті, визначається дійсна ціна наявного активу, яка заноситься до Балансу однією статтею, без встановлення будь-якого зв'язку з ціною первісною; опосередковані оцінки – за допомогою двох статей, одна визначає первісну вартість, або собівартість, що переходить з одного звітного періоду до іншого, а друга (контр-стаття), відобразить усю різницю між дійсною вартістю і первісною;

⇒ за часовою належністю оцінки можна поділити в залежності від моменту виміру, до якого відноситься сам критерій оцінки, і моменту, для якого призначені її результати;

⇒ за методами розрахунку оцінки умовно визначено вісім груп:

1. незмінні або порівняльні ціни.
2. початкові або затратні, тобто сукупність затрат на придбання або виробництво засобів, визначена в номінальних цінах моменту, на який здійснюється оцінка затрат.
3. відновлені оцінки, що визначають затрати на поновлення створеного в минулому потенціалу в теперішньому або майбутньому часі.
4. це оцінки заміщення - метод застосовується для оцінки природних ресурсів.
5. реалізаційні оцінки - це обчислений або прогнозований прибуток від реалізації майна.
6. містить капіталізовані або рентні оцінки, що визначають цінність засобів розміром доходу або ренти, які можуть бути одержані від експлуатації засобів, що оцінюються.

7. окрім оцінок, одержаних в результаті різних експертиз, включає також оцінки, методика побудови яких полягає у виборі однієї з уже обчислених величин.

8. чисто умовні оцінки, призначені не для характеристики цінності засобів, а лише для їх, реєстрації з певною метою.

⇒ переоцінці (уточненню вартості) можуть підлягати товари і вироби, а також майно, запаси матеріалів, при цьому переоцінка може здійснюватись в сторону як зменшення, так і збільшення.

Оскільки метою бухгалтерського обліку найчастіше вважають обчислення фінансового результату, то метод оцінки повинен забезпечувати для цього найкращі і суворо відповідаючи вимогам закону умови. Слід підкреслити, що на практиці слід дотримуватись принципу історичної (фактичної) собівартості.

4.2. Оцінювання активів і зобов'язань підприємств.

Законодавством України передбачено обов'язкове дотримання принципу історичної (фактичної) собівартості, за яким активи оцінюються за первісною вартістю, яка визначається у момент придбання активу, і є незмінною упродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки.

Національними стандартами бухгалтерського обліку України встановлені різні правила визначення первісної вартості активів підприємства (табл.4.2).

Таблиця 4.2.

Правила визначення первісної вартості активів підприємства

Види активів	Правила визначення
Основні засоби і нематеріальні активи: - придбані за плату	сума фактичних витрат на придбання, спорудження і виготовлення
- внесені у зареєстрований (пайовий) капітал	узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість активів
- безоплатно одержані	справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат на доставку.
Запаси: - придбані за плату	собівартість запасів, що складається з сум, сплачених згідно з угодою постачальнику (продавцю) і транспортно-заготівельних витрат
- виготовлені власними силами	Виробнича собівартість
- внесені у зареєстрований (пайовий) капітал	Узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
- безоплатно одержані	справедлива вартість
Поточна дебіторська заборгованість	Сума визнаного доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

Крім первісної вартості, в бухгалтерському обліку використовуються інші методи оцінок, економічний зміст яких наведено в табл. 4.3.

Зобов'язання обліковуються за фактичною собівартістю їх придбання, тобто в сумі економічних вигод, одержаних підприємством у результаті утворення боргового зобов'язання, або в сумі нарахувань, у результаті якої утворилося

зобов'язання (зарплата, відрахування до бюджету та фондів соціального страхування та ін.).

Таблиця 4.3.

Економічний зміст методів оцінки активів

Методи оцінки	Економічний зміст
I. Оцінка необоротних активів	
1. Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
2. Залишкова вартість	Первісна вартість за мінусом нарахованого зносу.
3. Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.
4. Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
5. Вартість, що амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
6. Ліквідаційна вартість	Сума грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство повинно одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів по закінченню терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
II. Оцінка запасів при вибутті	
1. Ідентифікована собівартість	Собівартість кожної одиниці обліку запасів за умови організації складського обліку кожної одиниці запасу (або кожної партії поставки)
2. Середньозваженої собівартості	Сумарна вартість залишку запасів на початок звітного місяця і вартість одержаних у звітному місяці запасів, поділена на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному
3. ФІФО (FIFO)- "first in - first out"	Оцінка за собівартістю перших за часом надходження запасів на підприємство. Вартість залишку на кінець періоду визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.
4. ЛІФО (LIFO)- "last in - first out" метод було виключено	Оцінка здійснюється за собівартістю останніх за часом надходження запасів на підприємство. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного періоду визначається за собівартістю перших за часом надходження запасів. У вітчизняній практиці не використовується, оскільки не відображає точний потік запасів в більшості випадків і, таким чином, призводить до невідповідності доходів та витрат.
5. Нормативної собівартості	Оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін
6. Ціни продажу	Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки для товарів

За МСБО 2 визначено три методи оцінки вибуття запасів - FEFO, FPFO та BBD, проте у якості методів визначення собівартості запасів їх немає ні у НП(С)БО, ні в МСФЗ, ні в GAAP US.

Метод FPFO враховує дату випуску продукції та передбачає, що більш «стара» продукція, тобто та, що була виготовлена чи придбана раніше, відвантажується в першу чергу, а та продукція, що виготовлена або придбана пізніше, відпускається останньою. (є спіставним методу FIFO).

Метод BBD є різновидом **методу FEFO**. В його основі лежить визначення терміну придатності запасу. У методі BBD – це рекомендований термін придатності, в методі FEFO – мінімальний залишковий термін.

Використовуючи НП(С)БО або МСБО, методи оцінки активів і зобов'язань підприємство визначає самостійно і відображає у своїй обліковій політиці.

Дуже важливо, щоб оцінка забезпечувала порівняння об'єктів обліку в різні періоди часу з метою виявлення тенденцій зміни у фінансовому стані і фінансових результатах діяльності підприємства.

4.3. Калькуляція у системі бухгалтерського обліку

Основою оцінки засобів підприємств та здійснюваних господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовують калькуляцію.

Калькуляційні розрахунки з визначення собівартості в розрізі встановлених статей, оформлені у вигляді документа, мають назву **калькуляція**. Сам процес здійснення, проведення цих розрахунків називається калькулюванням.

Отже, під **калькулюванням** слід розуміти спосіб вимірювання собівартості, її розрахунок, визначення величини витрат на виготовлену продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

Калькулювання собівартості – це обчислення у грошовому вираженні витрат на виробництво та реалізацію продукції, робіт і послуг за встановленими статтями витрат.

Статті витрат – певний вид витрат, що створюють собівартість як окремих видів продукції, так і сукупності витрат на товарну продукцію підприємства загалом.

Калькуляційні статті вводять у розрізі елементів витрат.

Елемент витрат – сукупність економічно-однорідних витрат.

Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Якщо склад елементів витрат чітко визначений НП(С)БО 16 «Витрати», то перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг підприємства встановлює керівник Наказом про облікову політику.

Калькуляція передбачає періодичне (щомісячне) узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку облікових даних про витрати виробництва та випуск продукції. Відтак, з одного боку, мають бути обліковані всі витрати на виготовлення продукції та виконання робіт, а з другого - повністю оприбутковано продукцію й обраховано вартість робіт, з виконанням яких пов'язані названі

витрати. Це є загальним правилом калькулювання собівартості, робіт і послуг у будь-якій галузі народного господарства.

Отже, фактичну собівартість продукції, робіт і послуг підприємство може визначити лише після повного завершення звітного місяця. Саме цим пояснюється використання в поточному обліку планової собівартості (або середньооблікової ціни) для відображення руху готової продукції.

Для підвищення практичної значущості калькуляції, обґрунтованого спрощення техніки калькуляційних розрахунків важливе значення має правильне визначення об'єктів калькуляції та калькуляційних одиниць.

Під об'єктом калькуляції слід розуміти окремий вид чи групу однорідної продукції, певну роботу або вид послуг, за якими розраховується собівартість їх виробництва.

З об'єктами калькуляції нерозривно зв'язані й відповідні калькуляційні одиниці, які є вимірниками даного об'єкта.

У практиці калькуляційної роботи використовують натуральні одиниці (метри, штуки, кілограми та ін.), умовно-натуральні та умовні.

Калькулювання собівартості продукції складається із цілого комплексу робіт, виконання яких і становить основний зміст калькуляції, це:

- визначення витрат, що включаються у собівартість продукції, і чітке розмежування їх між виробничою і повною собівартістю;
- економічне обґрунтування класифікації витрат та їх групування для цілей визначення собівартості продукції, відокремлення прямих і непрямих витрат;
- розробка й обґрунтування методів вартісної оцінки кожного елемента витрат, розмежування їх між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом, обрання методики розподілу непрямих витрат та визначення бази розподілу;
- визначення обсягу продукції, що калькулюється, її об'єктів і калькуляційних одиниць, установлення періодичності (строків) калькулювання;
- визначення фактичної виробничої та повної собівартості одержаної продукції та її одиниці, включаючи складання калькуляційних листів (калькуляцій), розподіл витрат між супутніми видами продукції, а також обґрунтування оцінки побічної продукції.

При калькулюванні важливим є поділ витрат за способом їх віднесення на конкретні об'єкти (прямі й непрямі).

Прямі - витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукції: в момент їхнього здійснення їх відносять на собівартість цієї продукції і відображають безпосередньо (прямо) в складі витрат виробництва. Непрямі витрати пов'язано з роботою господарських підрозділів або підприємства в цілому, тому в момент їхнього здійснення вони не можуть бути віднесені на виробництво конкретного виду продукції.

Непрямі витрати обліковують за групами в розрізі встановленої номенклатури статей, що забезпечує контроль за їх рівнем, дотримання встановленого кошторису цих витрат та визначення загальної їх суми за звітний період. У кінці звітного періоду непрямі витрати розподіляють між видами виробництва пропорційно базі розподілу (сумі оплати праці чи всім прямим

витратам, віднесеним на виробництво відповідних видів продукції та ін.), як це передбачено галузевими положеннями.

Облік прямих витрат на виробництво (калькулювання собівартості) продукції (робіт, послуг) здійснюється на рахунку 23 "Виробництво", а для обліку непрямих витрат призначено рахунок 91 "Загальновиробничі витрати".

Розглянемо приклад розподілу загальновиробничих витрат у обліку, використовуючи умовні дані таблиці 4.4.

Таблиця 4.4.

**Виписка із Журналу реєстрації господарських операцій за березень ц.р.
ПрАТ«Мрія»**

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано плити ДСП за фактичною собівартістю (накладна №26) Використані на: а) виготовлення продукції: стіл пенал	23 23	201 201	21828,00 7639,80
	Разом:			29467,80
	б) загальновиробничі потреби	91	201	1508,70
2.	Нарахована амортизація основних засобів (відомість нарахування амортизації за березень ц.р.): а) використаних на виготовлення продукції: стіл пенал	23 23	131 131	1734,00 1666,00
	Разом:			3400,00
	б) загальновиробничого призначення в) загальногосподарського (адміністративного) призначення	91 92	131 131	578,00 816,00
	Всього:			4794
3.	Нарахована заробітна плата (розрахунково-платіжна відомість №3 за березень): а) робітникам за виготовлення продукції: Стіл Пенал	23 23	661 661	7072,00 6358,00
	Разом:			13430,00
	б) цеховому персоналу в) адміністративно-управлінському персоналу	91 92	661 661	2312,00 1360,00
	Всього:			17102,00
4.	Здійснено нарахування ЄСВ (розрахунково-платіжна відомість №3 за березень): а) працівникам основного виробництва за виготовлення продукції стіл пенал	23 23	651 651	1556,0 1399,0
	Разом:			2955,0
	б) цеховому персоналу в) адміністративно-управлінському персоналу	91 92	651 651	509,0 299,2
	Всього:			3763,2

6.	Відпущено на обслуговування виробництва матеріали за купівельною вартістю (кількість, ціна за одиницю) (накладна на внутрішнє переміщення №17): Плита ДСП Шурупи меблеві Конфірмати	91 91 91	201 201 201	5100,00 2720,00 1530,00
	Разом			9350,00
	Віднесено відповідну суму транспортно-заготівельних витрат на обслуговування виробництва (Розрахунок бухгалтерії)	91	201ТЗВ	654,50
7.	Нараховано ТзОВ «Енергія» за електроенергію, використану (акт виконаних робіт №32): а) виготовлення продукції: стіл пенал	23 23	685 685	2176,00 2482,00
	Разом:			4658,00
	б) цехове освітлення	91	685	170,00
	в) потреби адміністративно-управлінського персоналу	92	685	289,00
	Всього:			5117,00
8.	На суму виробленого браку зменшено основні витрати на виробництво продукції (Акт на списання №2): стіл пенал	24 24	23 23	136,00 68,00
	Разом:			204,00
9.	Відпущено з виробництва і оприбутковано за плановою собівартістю продукцію: стіл пенал	26 26	23 23	42500,0 30500,0
	Разом:			73000,0
10	Розподіляються і списуються загальновиробничі витрати пропорційно заробітній платі працівників основного виробництва (дані з табл.4.5.): Стіл Пенал	23 23	91 91	7942,2 7140,0
	Разом:			15082,2
11	Визначена фактична собівартість готової продукції і списана різниця між фактичною та плановою собівартістю продукції (розрахунок бухгалтерії): стіл пенал	26 26	23 23	-797,8 -3175,2
	Разом			-3973,0

Примітка: Залишки незавершеного виробництва на початок березня: стіл – 720 грн., пенал – 980 грн.; кінець березня ц.р.: стіл – 1190 грн., пенал – 272 грн.

Для розподілу загальновиробничих витрат складаємо довідку бухгалтерії - розрахунок розподілу загальновиробничих витрат (база розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції – сума заробітної плати робітників працівників основного виробництва) (Табл.4.5.).

Таблиця 4.5.

**Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат
ПрАТ «Мрія» за березень місяць ц.р. р.**

Вид продукції	Заробітна плата працівників основного виробництва, грн. (операція №3 табл.4.4.)	Загальновиробничі витрати (по дебету 91 рахунку – табл.4.4.)	
		% розподілу	Сума, грн.
Стіл	7072,00	15082,2/13430,0 = 1,123	7942,2
Пенал	6358,00		7140,0
Разом:	13430,00		15082,2

Виробнича фактична собівартість продукції розраховується за даними рахунку 23 «Виробництво» так: залишки витрат у незавершеному виробництві на початок звітної місяця (початкове сальдо) + витрати на виробництво за місяць (за мінусом браку у виробництві) - залишки витрат у незавершеному виробництві на кінець звітної місяця (кінцеве сальдо). Розрахунок фактичної виробничої собівартості за даними нашого прикладу наведемо у табл.4.6.

Таблиця 4.6.

Розрахунок фактичної виробничої собівартості випущеної продукції та відхилень її від планової (облікових цін), на 31 березня ц.р.

№п/п	Показники	Стіл	Пенал	Всього
1	2	3	4	5
1	Залишки витрат у незавершеному виробництві на початок звітної місяця, грн.	720,00	980,00	1700,00
2	Витрати на виробництво за місяць			
	Сировина і матеріали	21828,00	7639,80	29467,80
	Електроенергія	2176,00	2482,00	4658,00
	Амортизація основних засобів	1734,00	1666,00	3400,00
	Заробітна плата робітників	7072,00	6358,00	13430,00
	Відрахування на соціальні заходи	1556,0	1399,0	2955,0
	Загальновиробничі витрати	7942,2	7140,0	15082,2
	Втрати від браку	136,0	68,0	204,0
3	Залишки витрат у незавершеному виробництві на кінець звітної місяця, грн.	1190,0	272,0	1462,0
4	Виробнича фактична собівартість готової продукції, грн. (п.1+п.2 – втрати від браку – п.3)	41702,2	27324,8	69027
5	Планова собівартість готової продукції, грн. (оп.9 табл.4.4.)	42500,0	30500,0	73000,0
6	Відхилення фактичної виробничої собівартості від планової, грн.(п.4 – п.5) - Економія (-) - Перевитрати (+)	-797,8	-3175,2	-3973,0
7	Кількість випущеної продукції, шт.	116,00	41,00	X
8	Фактична виробнича собівартість одиниці продукції, грн. (п.4/п.7)	359,50	666,46	X

Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє виділити витрати, безпосередньо пов'язані з технічним процесом, і витрати, що стосуються обслуговування виробництва і управління.

Типова номенклатура калькуляційних статей витрат:

- ✓ Сировина і матеріали;
- ✓ Поворотні відходи (зі знаком “мінус”);
- ✓ Куповані комплектуючі вироби і напівфабрикати;
- ✓ Послуги сторонніх організацій, спожиті безпосередньо у виробництві продукції;
- ✓ Паливо та енергія, спожиті в технологічних цілях;
- ✓ Заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві (основна і додаткова);
- ✓ Відрахування на соціальні заходи;
- ✓ Амортизація основних засобів, що експлуатуються безпосередньо у процесі виробництва;
- ✓ Витрати на підготовку й освоєння виробництва;
- ✓ Витрати на утримання й експлуатацію обладнання;
- ✓ Загальновиробничі витрати; Адміністративні витрати; Витрати на збут;
- ✓ Витрати від браку; Інші виробничі витрати.

Приклад калькуляції подано у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7.

**Приклад калькуляції собівартості
заготівлі лісопродукції ДП«Сколівський лісгосп», тис.грн.**

Статті витрат та інші показники	Код рядка	Заготівля лісопродукції від усіх видів рубок	
		Всього	В т.ч. від рубок гол. корист-ння
Заготівля лісопродукції	10		
Кількість, кбм, в тому числі	11	92404,0	16206,0
К-ть кбм заготовлено СПД		90251,0	15914,0
Вартість в оптових цінах з врахуванням верхнього і нижнього складів, без ПДВ, тис.грн.	12	28015,7	4945
1. Сировина і матеріали	20	1160	246
2. Зворотні відходи (вираховуються)	30	-	-
3. Покупні матеріали, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій	40	6874,6	1303,2
4. Паливо і енергія на технологічні цілі	50	-	-
5. Основна заробітна плата	60	279,2	14,4
6. Додаткова заробітна плата	70	5,7	-
7. Відрахування на соціальні заходи	80	106,3	5,4
8. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	90	1331,8	332,2
9. Загальновиробничі (цехові) витрати	100	4391,6	832,1
10. Витрати на лісгосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	110	609,1	-
11. Інші виробничі витрати	120	5802,8	1017,7
В т.ч. витрати на перевезення деревини, включаючи навантаження і розвантаження		5802,8	1017,7
12. Виробнича собівартість	130	20561,1	2751
Адміністративні витрати	140	2120	215,5
Витрати на збут	150	3699	648,7
Всього витрат	160	26380,1	4615,2
Прибуток: сума, тис.грн.	170	1635,6	329,8
Рентабельність, %	180	6,2	7,1

?

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняття оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку.
2. Які об'єкти оцінки в бухгалтерському обліку?
3. Як визначається первісна вартість активів підприємства?
4. Що таке справедлива вартість. Яким чином вона може бути визначена на практиці?
5. У чому полягає економічний зміст методів оцінки активів?
6. Що таке собівартість? Яке її значення в оцінці діяльності підприємства?
7. Дайте визначення калькуляції як елементу методу бухгалтерського обліку.
8. Що розуміється під калькуляцією, які є види калькуляції?
9. Як визначається виробнича і повна калькуляція?
10. Який рахунок призначений для обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції?

Завдання для перевірки знань**Завдання 4.1.**

Пов'яжіть наведені нижче види вартісних оцінок з їх характеристикою. Для цього поставте ліворуч від виду оцінки відповідну літеру.

<i>Види вартісних оцінок активів</i>	<i>Характеристика оцінки</i>
1. Первісна (історична)	А. Вартість об'єктів обліку в даний момент на ринку. Діє на ринку, в обліку не відображається (крім експертної відтворювальної)
2. Відновлювальна	Б. Передбачувана вартість продажу активу на даний момент. Застосовується при побудові ліквідаційних початкових та проміжних балансів.
3. Поточна ринкова	В. Величина, що належить до розподілу на період експлуатації, який залишився. Різниця між обліковою вартістю та накопиченою амортизацією (зносом).
4. Залишкова (балансова)	Г. Вартість в момент придбання (фактична собівартість). За відсутності інфляції протягом всього терміну експлуатації залишається незмінною.
5. Експлуатаційна	Д. Результат перерахунку історичної або відновлювальної вартості, частіше за все в порядку, регламентованою державою, до рівня, наближеного до поточної ринкової вартості.
6. Ліквідаційна	Е. Вартість, що розраховується на підставі суми передбачуваних до отримання в майбутньому економічних вигод після ліквідації об'єкта.
7. Можлива ціна реалізації	Є. Вартість об'єктів обліку на період експлуатації за умови планування довгострокового вибуття (реалізації об'єкта обліку). Визначається в західному обліку, нараховується як різниця між первинною та запланованою (можливою) вартістю вибуття (реалізації).
8. Дисконтована вартість	Ж. Умовна вартість, що дорівнює одній гривні. Застосовується для відображення в обліку та звітності об'єктів, які неможливо об'єктивно оцінити.
9. "Pro memoria" (для пам'яті)	З. Вартість об'єктів або окремих їх вузлів, запасних частин, лому або інших відходів за ціною їх можливого використання, які виникають при ліквідації об'єктів обліку. Визначається за результатами ліквідації (реалізації) об'єктів обліку.

Завдання 4.2.

Вибрати правильні відповіді:

Для того, щоб здійснити оцінку, бухгалтер повинен з'ясувати:

- 1) що оцінювати (предмет, об'єкт);
- 2) вид діяльності підприємства;
- 3) кількість засновників підприємства;
- 4) що виробляє підприємство (асортимент);
- 5) де застосовується оцінка (місце);
- 6) ринки збуту готової продукції підприємства;
- 7) хто оцінює (суб'єкт);
- 8) для чого здійснюється оцінка (мета, функції);
- 9) коли проводиться оцінка (термін, період);
- 10) яким чином здійснюється оцінка (способи, прийоми, методи);

Завдання 4.3.

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку витрати на виробництво продукції:

- відпущено у виробництво сировину – 20 000 грн.; МШП – 2 500 грн.;
- нараховано амортизацію обладнання, що безпосередньо задіяне у виробництві – 7 000 грн.;
- нараховано заробітну плату робітникам виробництва – 44 000 грн.;
- нараховано єдиний соціальний внесок (ставка – 22%) на заробітну плату працівників виробництва – ?
- відпущено у виробництво купівельні напівфабрикати – 500 грн.;
- відображено послуги сторонньої організації з розкрою та порізки матеріалів – 12 000 грн. (без ПДВ);

Завдання 4.4.

Виберіть з наведеного переліку основні переваги обліку за справедливою вартістю:

- існування складності при визначенні справедливої вартості в умовах відсутності активного ринку;
- представлення об'єктивної основи для оцінки майбутнього в порівнянні з методом історичної (фактичної) собівартості;
- є підґрунтям для співставної інформації про засоби та їх джерела;
- порушення принципу обачності;
- відображення не реальних угод, що підприємством, а окремої умовної суми;
- облік співставляється з принципами менеджменту;
- є підґрунтям для оцінки результатів роботи підприємства;
- впровадження такого обліку потребує додаткових витрат.

Завдання 4.5.

За даними, наведеними в таблиці, виконати калькулювання повних витрат, окремо здійснити калькулювання змінних витрат, визначити вплив методу калькулювання затрат на фінансовий результат діяльності підприємства і структуру його звітності.

Діяльність підприємства за I квартал

№ п/п	Показник	Місяць		
		Перший	Другий	Третій
1	Виготовлено, од.	1260	2300	5400
2	Реалізовано, од.	1000	2100	4200
3	Ціна за одиницю, грн..	180	180	180
4	Змінні витрати на одиницю, грн.:			
	Виробничі	40	40	40
	на управління та збут	15	15	15
5	Постійні витрати, грн.			
	Виробничі	8670	8620	8500
	на управління та збут	2100	3200	4300

Завдання 4.6.

Визначити необхідні суми, фактичну виробничу собівартість виготовленої продукції, скласти кореспонденції рахунків з обліку її оприбуткування а виробничих витрат згідно даних:

Розрахунок фактичної виробничої собівартості випущеної продукції та відхилень її від планової (облікових цін), на 31 серпня ц.р.

№п/п	Показники	Шкаф	Диван	Всього
1	2	3	4	5
1	Залишки витрат у незавершеному виробництві на початок звітного місяця, грн.	1300,0	2100,0	?
2	Витрати на виробництво за місяць	?	?	?
	Сировина і матеріали	4500,0	3200,0	?
	Електроенергія	120,0	80,7	?
	Амортизація основних засобів	46,0	54,5	?
	Заробітна плата робітників	6500,0	6358,00	?
	Відрахування на соціальні заходи	?	?	?
	Загальновиробничі витрати	650,0	140,0	?
	Втрати від браку	-	65,0	?
3	Залишки витрат у незавершеному виробництві на кінець звітного місяця, грн.	-	272,0	?
4	Виробнича фактична собівартість готової продукції, грн.	?	?	?
5	Планова собівартість готової продукції, грн.	15000	11500	?
6	Відхилення фактичної виробничої собівартості від планової, грн.	?	?	?
	- Економія (-)			
	- Перевитрати (+)			

Тестові завдання

1. Сума коштів, яку підприємство очікує отримати від реалізації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання за мінусом витрат на продаж – це:
 - а) справедлива вартість; б) залишкова вартість;
 - в) ліквідаційна вартість; г) первісна вартість.
2. Первісною вартістю запасів є:
 - а) сума фактичних витрат на їх придбання або виготовлення;
 - б) сума майбутніх витрат на виготовлення запасів;
 - в) сума, яка сплачується постачальнику при придбанні запасів за мінусом транспортно-заготівельних витрат;
 - г) немає правильної відповіді.
3. Справедлива вартість активу — це:
 - а) вартість придбання та доведення до стану, в якому актив придатний до використання;
 - б) вартість, за якою може бути здійснений його обмін між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;
 - в) поточна ринкова вартість активу;
 - г) теперішня вартість майбутніх надходжень від використання активу.
4. Основою оцінювання найчастіше приймається:
 - а) теперішня вартість; б) історична собівартість;
 - в) вартість реалізації; г) поточна собівартість.
5. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з:
 - а) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат;
 - б) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат,
 - в) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат.
6. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що:
 - а) запаси оцінюються шляхом ділення сумарної вартості їх залишку на початок звітного місяця й вартості одержаних протягом місяця запасів на сумарну кількість запасів на початок місяця і одержаних у звітному місяці запасів;
 - б) запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство;
 - в) запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство.
7. Калькуляція — це:
 - а) групування витрат за статтями;
 - б) обчислення собівартості одиниці продукції за встановленою номенклатурою витрат;
 - в) групування витрат виробництва за елементами;
 - г) формування висновку ревізора.

8. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції визначаються:

- а) у НП(С)БО № 16 "Витрати"; б) у НП(С)БО № 9 "Запаси";
- в) типовими положеннями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- г) підприємством самостійно.

9. До складу виробничої собівартості продукції не включаються такі витрати:

- а) адміністративні; б) загальновиробничі;
- в) прямі витрати на оплату праці; г) інші прямі витрати.

10. Яка проводка відповідає операції по оприбуткуванню продукції з виробництва:

- а) Д-т 79 К-т 90; б) Д-т 90 К-т 23;
- в) Д-т 90 К-т 26; г) Д-т-26, К-т 23.

11. На якому рахунку відображається виробнича собівартість готової продукції:

- а) 23; б) 92; в) 90; г) 20.

12. За економічним змістом витрати класифікуються на:

- а) основні, накладні;
- б) постійні, змінні;
- в) матеріальні, на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні;
- г) витрати засобів праці, витрати предметів праці, витрати живої праці.

13. Способом розрахунку собівартості готової продукції є:

- а) оцінювання;
- б) калькулювання;
- в) інвентаризація;
- г) документування.

14. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називається:

- а) постійними;
- б) непрямими;
- в) прямими;
- г) релевантними.

Теми рефератів

1. Оцінювання об'єктів обліку за НП(С)БО.
2. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку.

Тема 5. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку

- 5.1. Суть документів та їх класифікація.
- 5.2. Вимоги до змісту і оформлення документів.
- 5.3. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку.
- 5.4. Інвентаризація, її значення, види та порядок проведення.

5.1. Суть документів та їх класифікація

Відмітною рисою бухгалтерського обліку від інших видів господарського обліку є обов'язкове оформлення кожної господарської операції відповідним первинним документом.

Документ (documentum) – латинське слово, що означає свідоцтво, доказ.

Первинний документ містить відомості про господарську операцію і підтверджує факт її здійснення. В одних первинних документах дається розпорядження на здійснення господарської операції, в інших - підтвердження вже здійсненої господарської операції.

Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первинний бухгалтерський документ - це письмове свідоцтво певної форми і змісту, що фіксує і є письмовим доказом здійсненої господарської операції або розпорядженням на її проведення.

Документація – це сукупність документів, які складають на всі господарські операції підприємства.

Значення бухгалтерських документів:

- є основою бухгалтерського обліку і звітності;
- є засобом оперативного керівництва і управління діяльністю виробничих підрозділів і в цілому підприємств;
- за допомогою документів ведеться спостереження за рухом матеріальних і грошових коштів, станом розрахунків. Підписуючи документ, керівник і головний бухгалтер контролюють законність і доцільність даної господарської операції;
- є засобом забезпечення збереження майна, контролю над діями матеріально-відповідальних осіб і виявлення випадків розкрадань і зловживань;
- використовуються для проведення інвентаризації;
- використовуються як докази при суперечках, що розглядаються в судових органах.

Таким чином, документи мають економічне, контрольне і юридичне значення.

З метою правильного використання бухгалтерських документів у практиці їх класифікують за різними ознаками (рис. 5.1).

Розглянемо сутність кожної групи документів.

За призначенням документи класифікуються на розпорядчі, виправдні (виконавчі), бухгалтерського оформлення та комбіновані.

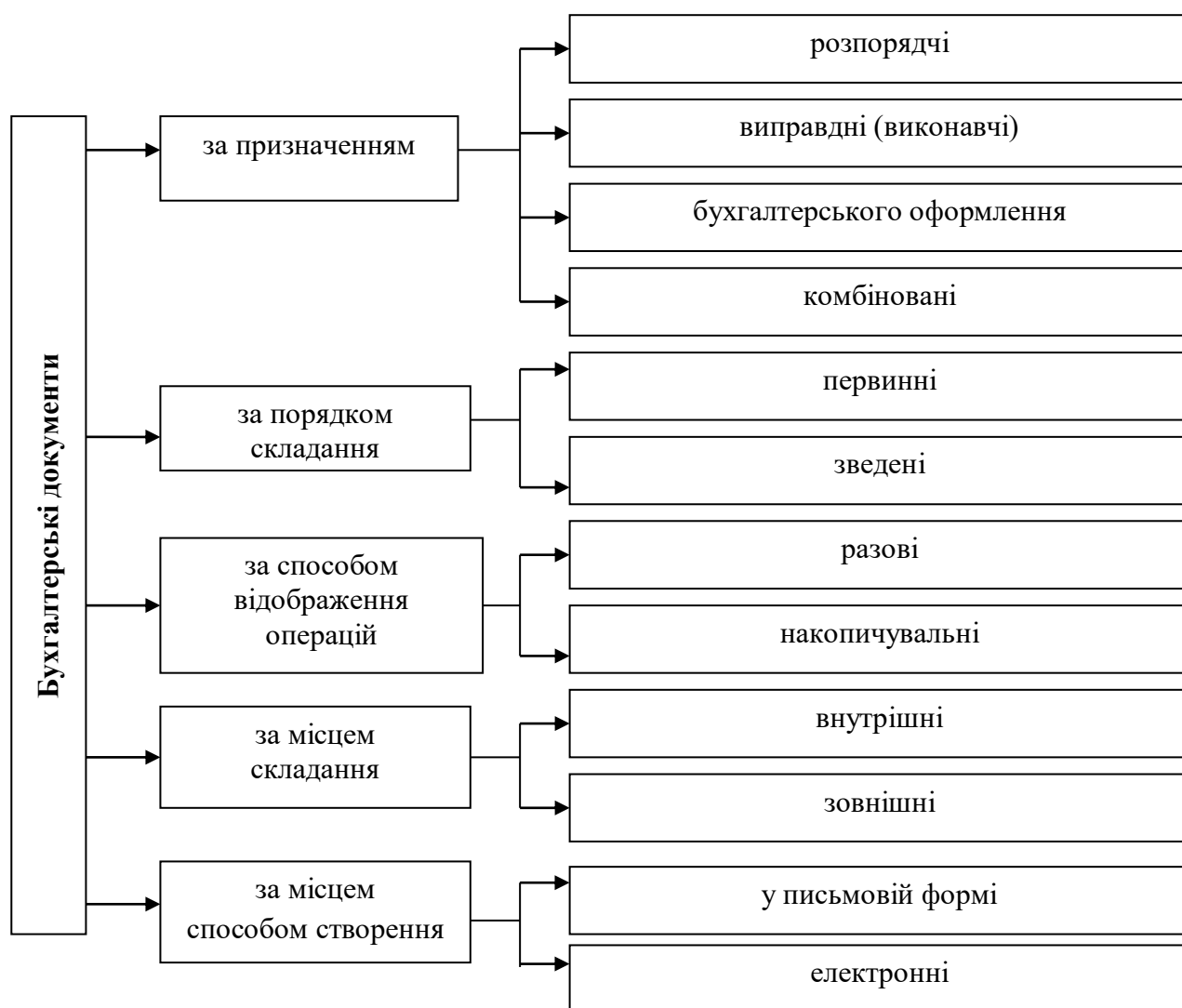


Рис. 5.1. Класифікація документів

Розпорядчі — документи, які дають право здійснювати будь-яку господарську операцію. Наприклад, для отримання готівкових коштів з поточного рахунку банку необхідне письмове розпорядження керівника і головного бухгалтера, яке буде оформлене в грошовому чеку на отримання готівки. Для списання грошових коштів з поточних та інших рахунків в погашення кредиторської заборгованості в банк надаються платіжні доручення — розпорядчі документи.

Виправдні (виконавчі) — документи оформляються вже після здійснення операції і підтверджують її здійснення. Наприклад, по закінченні будівництва споруди комісія оформляє «Акт приймання-передачі основних засобів», яким підтверджує, що капітальні інвестиції завершені і новий об'єкт основних засобів прийнятий в експлуатацію. Виправдними документами будуть акти на виконані роботи, наряди на відрядну роботу та ін.

Документи бухгалтерського оформлення - документи, які складають працівники бухгалтерії на підставі первинних документів з метою подальшої

обробки інформації. До них належать різні накопичувальні і групувальні відомості, відомість розрахунку амортизаційних відрахувань та ін.

Комбіновані документи поєднують в собі ознаки розглянутих вище документів, вони містять розпорядження і підтверджують факт здійснення операції, а також елементи бухгалтерського оформлення. До цієї групи включають, наприклад, видатковий касовий ордер (типова форма КО-2), у якому дається розпорядження керівника і головного бухгалтера про видачу працівнику підприємства певної грошової суми. Виконавча частина документа виражається в тому, що касир своїм підписом про видачу грошових коштів виконує розпорядження. До комбінованих документів також можна віднести звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, накладну на відпуск матеріальних цінностей зі складу.

За порядком складання документи класифікуються на первинні і зведені.

Первинні є першим свідомством про здійснення операції і складаються у момент здійснення господарської операції. До них відносять грошовий чек, платіжне доручення, рахунок-фактуру, накладну на відпуск матеріалів, акт про списання основних засобів та ін.

Зведені - складаються на підставі первинних документів шляхом узагальнення їх даних. У зведених документах проводиться групування однорідних операцій; облікові дані в них систематизують в необхідних напрямках для подальшої підготовки інформації з метою складання бухгалтерської звітності та прийняття управлінських рішень. (Касова книга, звіт про рух матеріальних цінностей, книга (картки) складського обліку та ін.).

За способом відображення операцій **документи класифікуються на разові і накопичувальні**.

Разові - оформляють одну або декілька господарських операцій, і на їх підставі відразу ж робляться подальші облікові записи. До цієї групи можна віднести форму КО-1 «Прибутковий касовий ордер», КО-2 «Видатковий касовий ордер», М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» та ін.

Накопичувальні - складаються впродовж певного періоду (дня, декади, місяця) для відображення однорідних операцій, що систематично повторюються. Вони остаточно оформляються по закінченні встановленого періоду і передаються в бухгалтерію. Прикладом накопичувального документа може бути «Лімітно-забірна карта». Документ використовується при систематичному відпуску одних і тих самих цінностей упродовж звітного періоду.

За місцем складання документи класифікуються на внутрішні та зовнішні.

Внутрішні документи складаються на даному підприємстві. До них відносять прибуткові і видаткові касові ордери, касову книгу, накладні на відпуск матеріалів зі складу та ін.

Зовнішні - оформляються на інших підприємствах, організаціях і установах і надходять на дане підприємство або оформляються в даному підприємстві, а передаються іншим підприємствам. До них можна віднести виписки банку з поточних та інших рахунків про рух грошових коштів підприємства, рахунки-фактури постачальників та ін.

Електронний документообіг (обіг електронних документів) – це сукупність процесів створення, оброблення, редагування, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів.

Електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Сьогодні на підприємствах використовують такі види електронних документів: організаційно-розпорядчі, науково-технічні; фінансові; первинно-облікові, податкові, банкові, звітно-статистичні та електронна спеціальна інформація (рис.5.2.).

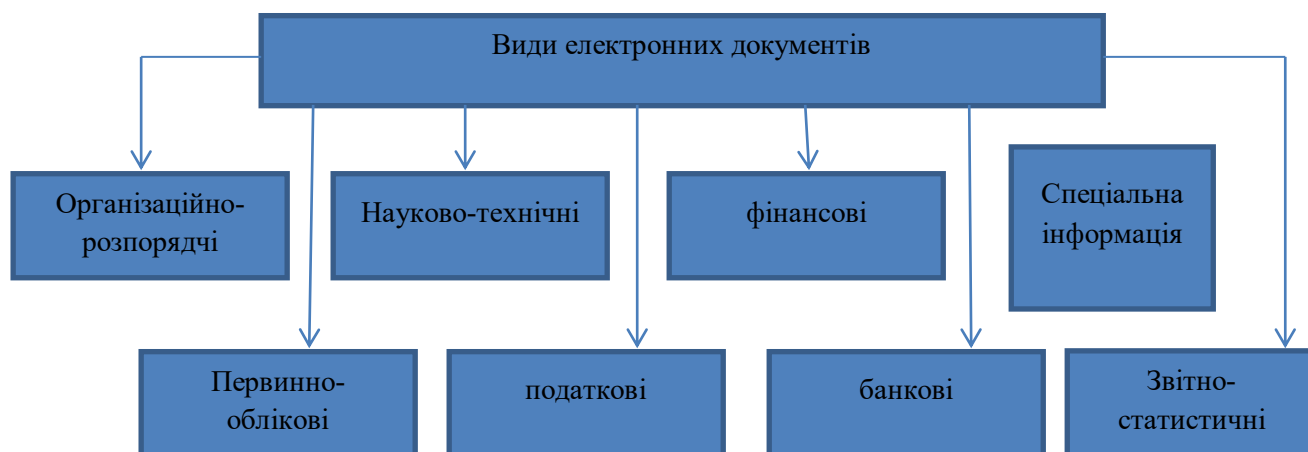


Рис.5.2. Види електронних документів

5.2. Вимоги до змісту і оформлення документів

Вимоги до змісту та оформлення документів викладені в «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Мінфіну № 88 від 24.05.95 р. (редакція від 03.08.2018).

Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Окрім Положення №88 та ЗУ № 996, а загальні питання електронного документообігу на підприємствах регулюються низкою законодавчих актів:

- ЗУ «Про електронні документи та електронний обіг» від 22.05.2003 №851;
- ЗУ «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 №852;
- Наказом Міністерства Юстиції України від 11.11.2014 №1886/5 «Про затвердження Порядку роботи з електронними документами у діловодстві та їх підготовки до передавання на ефективне зберігання»;
- Наказом Міністерства Юстиції України від 18.06.2015 р. №1000/5 «Про затвердження правил організації діловодства та архівного зберігання документа у державних органах, органах місцевого самоврядування на підприємствах, в установах, організаціях».

Первинні документи для надання їм юридичної сили повинні мати **реквізити** - показники, які забезпечують повноту інформації про виконану операцію.

Обов'язкові реквізити:

- найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ; назва документа (форми);
- дата складання,
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);
- посади і прізвища 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.

Електронний документ завершується накладанням цифрового підпису, який є обов'язковим реквізитом і використовується фізичними та юридичними особами - суб'єктами електронного документообігу для ідентифікації підписувача та підтвердження цілісності даних в електронній формі.

Відповідно до Закону України №852 електронні підписи поділяються на:

- звичайний електронний підпис;
- електронно-цифровий електронний підпис.

Електронно-цифровий електронний підпис у свою чергу може бути особистий (коли фізична особа є його власником); службовим (використовується підприємствами лише для службових цілей, н-д для податкових накладних, звітності, банківських документів); підприємницький (використовується підприємцем виключно для підприємницької діяльності).

Електронні підписи отримують у центрах сертифікації ключем (СК) – установах, які наділені повноваженнями створювати спеціальний криптографічний електронно-цифровий підпис для застосування. Електронні цифрові підписи на умовах електронної подачі звітності отримують лише на відповідних посадових осіб (за їх згодою).

Залежно від характеру операцій і технології обробки в документах можуть використовуватися **додаткові реквізити**: номер документа, ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, підстава для здійснення операції, дані про документ, який засвідчує особу, що його отримала тощо.

Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

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

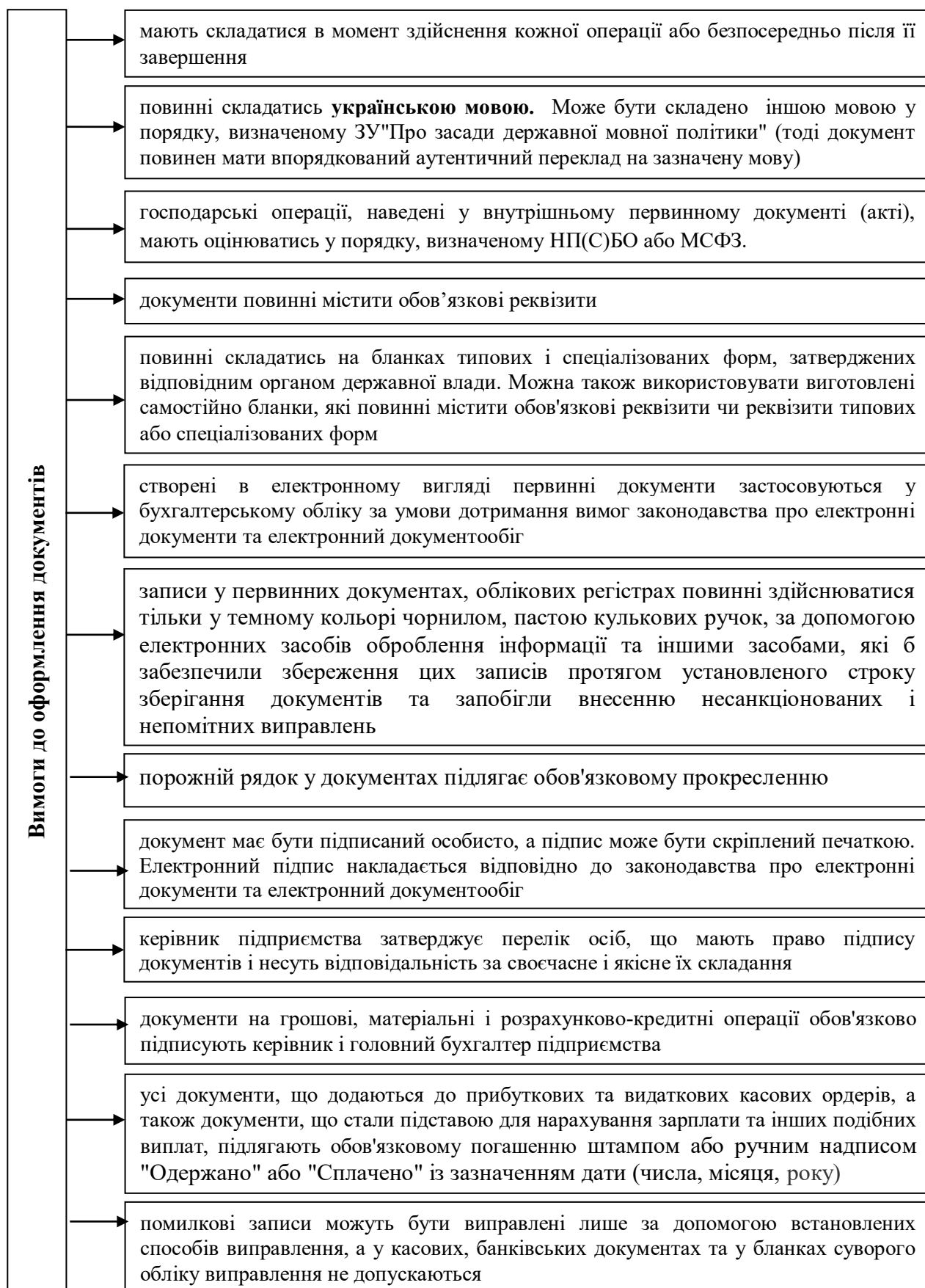


Рис.5.3. Вимоги до оформлення документів

Виправлення помилок у документах і регістрах обліку здійснюється за допомогою коректурного способу або додаткового запису, методом «сторно» (табл. 5.1.) У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

Таблиця 5.1.

Способи виправлення помилок у документах та регістрах обліку

Спосіб	Сутність	Використання
коректурний	неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене	використовується для виправлення помилок у: - первинних документах (за винятком касових, банківських, цінних паперів), створених ручним способом; - облікових регістрах за умови, що записи в них до виявлення помилки не були перенесені у Головну книгу і Звітність
«червоно сторно» або «сторно»	передбачає відображення неправильних записів (кореспонденції, субрахунку, суми) червоним кольором або зі знаком «мінус», а правильних – темним кольором (темно-синім, чорним тощо) - складається бухгалтерська довідка. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку (надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення). У довідці вказується: причина помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки - головним бухгалтером	для виправлення будь-яких помилок в облікових регістрах за минулий звітний період, за винятком випадків використання коректурного способу, якщо потрібно ліквідувати (сторнувати) запис
додаткового запису	здійснюється шляхом створення додаткового (аналогічного) проведення у облікових регістрах на різницю між фактичною сумою операції та сумою, яка була раніше відображена у обліку	використовують у тих випадках, коли господарська операція не була своєчасно врахована на дату її здійснення чи на меншу суму, ніж вказано (недонарахування доходу, неврахування матеріальних цінностей та ін.)

Рух документів через усі стадії їх обробки, від моменту виписування і до передання на зберігання в архів, називається **документообігом**. Виділяють такі етапи документообігу: оформлення первинних документів; контроль правильності оформлення і законності операції; бухгалтерська обробка; зберігання.

Тривалість документообігу залежить від ряду факторів: обсягу і особливостей діяльності підприємства; кількості виробничих підрозділів та їх

територіального розташування; кількості місць зберігання і використання майна та кількості матеріально-відповідальних осіб, під відповідальним зберіганням яких воно знаходиться. Суттєвим фактором, що впливає на тривалість документообігу, є ступінь механізації і автоматизації ведення бухгалтерського обліку.

З метою своєчасного отримання первинних документів з місць їх виписування наказом керівника встановлюється графік документообігу, яким регулюються порядок і строки складання, подання в бухгалтерію документів, а також призначаються конкретні виконавці, відповідальні за дотримання встановленого порядку і строків.

Бухгалтерська обробка складається з таких послідовних етапів:

- таксування - у результаті натуральні і трудові вимірники набувають грошового виразу;
- групування документів за однорідними операціями, застосовуючи накопичувальні та групувальні відомості;
- визначення кореспондуючих рахунків на досконалі господарські операції;
- записи на зазначені рахунки в облікові реєстри, порядок і послідовність складання яких залежить від форми обліку;
- складання форм бухгалтерської звітності за даними облікових реєстрів.

Завершальним етапом документообігу є зберігання документів шляхом створення архіву, за організацію якого особисту відповідальність несе керівник.

Розрізняють поточний і постійний архів. **Поточний архів** організовується безпосередньо в приміщенні бухгалтерії. По закінченні місяця документи зшиваються в папки, на них зазначають номер, місяць, рік, до якого або яких меморіальних ордерів, журналів-ордерів, машинограм вони належать. Первинні документи, облікові реєстри і форми фінансової звітності в поточному архіві зберігаються в шафах, що закриваються, сейфах, столах, щоб виключити їх втрату або умисне знищення.

Постійний архів організовується в спеціально обладнаному приміщенні зі стелажми для розміщення на них бухгалтерських справ. Серед працівників бухгалтерії наказом керівника підприємства призначається відповідальний за організацію зберігання документів в архіві.

Видача документів з архіву можлива тільки за письмовою вимогою головного бухгалтера, а в окремих випадках за письмовою постановою прокуратури і слідчих органів.

Локальні процедури запровадження електронного обліку на підприємствах вимагають наявності електронного архіву та розроблення інструкції з діловодства або Положення про ведення облікових записів (Положення з діловодства і електронний документообіг), у якому визначаються:

- поетапно дії на створення та отримання документів;
- обов'язкові реквізити;
- зберігання та архівування документів;
- надання копій і підписів;
- регламент роботи покровою;
- застосування електронного цифрового підпису відповідальних осіб на кожному етапі.

Електронний документообіг стосується не лише підприємств, а й органів державної влади. Так, у рамках реалізації Національної програми інформатизації передбачено створення інтегрованої системи е-документообігу, яка має забезпечити обіг документів та скоротити терміни підготовки і прийняття рішень органами державної влади. У зв'язку з цим часто застосовується визначення терміну «електронне урядування», що не має чіткого визначення і передбачає можливість онлайн оплатити штраф, зареєструвати бізнес або ж зайняти місце в електронній черзі на оформлення закордонного паспорта тощо. Для цього, окрім вищерозглянутих Законів "Про електронні документи та електронний документообіг" і "Про електронний цифровий підпис", були ухвалені ЗУ "Про обов'язковий примірник документів", "Про Національну програму інформатизації", "Про телекомунікації", "Про Національну систему конфіденційного зв'язку", "Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах".

5.3. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку

У системі бухгалтерської обробки первинних документів основна робота проводиться в облікових реєстрах.

Облікові реєстри - це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм і т.д., призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування і узагальнення інформації з первинних документів, які взяті на облік.

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на бухгалтерські книги, картки, вільні листи, машинограми та реєстри на безпаперовій основі.

За характером записів, тобто залежно від того, чи розносяться операції по бухгалтерських рахунках або тільки реєструються в хронологічному порядку без групування по рахунках, розрізняють хронологічні, систематизовані й комбіновані реєстри.

За обсягом змісту, тобто за ступенем узагальнення проведених записів, облікові реєстри поділяють на синтетичні, аналітичні й комбіновані.

Записи в облікові реєстри можуть проводитися як вручну, так і за допомогою обчислювальних машин. Залежно від кількості одержаних відтисків (наявність копій) записи бувають прості і копіювальні.

Залежно від виду і призначення облікового реєстру використовується і різна техніка його заповнення - лінійна (позиційна) і шаховий запис.

Класифікація реєстрів обліку згрупована у таблиці 5.2.

Перелік реєстрів, які використовують підприємства, подані у Додатку Б.

Різне поєднання облікових реєстрів, їх структура і взаємозв'язок, способи записів визначають застосовану форму бухгалтерського обліку.

Таблиця 5.2.

Класифікація реєстрів бухгалтерського обліку

Класифікаційні ознаки	Назва реєстру	Характеристика реєстру
	За зовнішнім виглядом	
	Бухгалтерські книги	пронумерований і прошнурований реєстр, скріплений печаткою та підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Сторінки книги розграфлені для реєстрації фактів господарської діяльності залежно від специфіки відображуваних об'єктів спостереження
	Картки	окремі листи паперу (тонкого картону) у вигляді розграфлених таблиць. Їх виготовляють певних стандартних розмірів, що дозволяє зберігати їх разом у картотеці. Картотека може поділятися на необхідні розділи і групи картонними роздільниками, до яких прикріплюються пластинки різних кольорів, що називаються індикаторами. Картки у картотеці розміщуються за видами матеріалів, а всередині них - за сортами, розмірами та іншими ознаками
	Вільні листи	різновид карток; вони містять велику кількість показників, тому мають порівняно великий формат, друкуються на тонкому папері
	Машинограми	паперові реєстри, виготовлені із застосуванням засобів обчислювальної техніки і роздруковані на пристроях виведення інформації
	Реєстри на безпаперовій основі	облікові таблиці, сформовані в оперативній пам'яті комп'ютерів, на магнітних носіях, оптичних і магнітооптичних носіях даних, використання можливостей проектування облікових реєстрів (відеограми) на екрані дисплеїв комп'ютерів або телевізорів
	За характером записів	
	Хронологічні	господарські операції відображаються у міру їх здійснення на підставі первинних документів у хронологічному порядку, у послідовності їх надходження без групування і рознесення по рахунках
	Систематичні	призначені для групування однорідних операцій і запису їх у певній системі на бухгалтерських рахунках
	Комбіновані	поєднують в собі хронологічні та систематичні записи
	За ступенем узагальнення інформації	
	Синтетичні	запис робиться в узагальненому вигляді, тільки в грошовому виразі, без пояснювального тексту із зазначенням дати і номера бухгалтерського запису
	Аналітичні	записи здійснюються за окремими аналітичними рахунками того чи іншого синтетичного рахунку
	Комбіновані	об'єднують синтетичний і аналітичний облік
	За способом запису у реєстрах	
	Запис здійснюється вручну	
	Запис здійснюється за допомогою обчислювальних машин	
	За кількістю одержаних копій	
	Прості	Запис у реєстрах, який не передбачає копіювання
	Копіювальні	Запис здійснюється під копіювальний папір (як правило, зараз не застосовується) або передбачає роздрук необхідних копій
	У залежності від техніки заповнення	
	Лінійно-позиційні	сума операції по кредиту рахунку відображається на тому ж рядку, де записана відповідна їй сума по дебету цього ж рахунку
	Шахові	подвійний запис здійснюється в один робочий прийом одночасно по дебету і кредиту рахунків

Форма бухгалтерського обліку - це сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності і взаємозв'язку для ведення обліку.

Наказом Міністерства України від 29 грудня 2000 року №356 затверджено Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, які спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності. Цим документом запропоновані нові форми облікових документів, що мають рекомендаційний характер і не є обов'язковими для застосування.

У статті 8 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку. При виборі форми ведення бухгалтерського обліку необхідно знати, що одна форма від іншої відрізняється:

- кількістю облікових регістрів, їх призначенням і змістом;
- послідовністю записів в облікових регістрах;
- способом і технікою облікових записів.

При будь-якій формі бухгалтерського обліку обробка інформації здійснюється на основі єдиних типових форм первинного обліку, затверджених відповідними міністерствами і відомствами. Для багатьох форм характерне широке використання принципу накопичення і систематизації даних у розрізі, необхідному для аналітичного і синтетичного обліку, складання звітності. З цією метою використовують різні накопичувальні та групувальні відомості.

При виборі форми слід також враховувати матеріальну базу і обсяг капітальних інвестицій в придбання ЕОМ, кваліфікацію облікових працівників, особливості діяльності підприємства. Головний бухгалтер має право самостійно розробити облікові регістри, дотримуючись таких вимог до форми бухгалтерського обліку:

- забезпечити повноту і реальність відображення в облікових регістрах об'єктів обліку;
- бути економічною, оскільки витрати на збирання, обробку і систематизацію даних та складання бухгалтерської звітності включаються в адміністративні витрати і, отже, відносяться на фінансовий результат підприємства;
- максимально відповідати вимогам облікової інформації, тобто повинна бути оптимальною;
- забезпечити своєчасне відображення в обліку господарських операцій і складання бухгалтерської звітності;
- надавати необхідну і своєчасну інформацію для здійснення контролю, економічного аналізу, поточного і перспективного планування діяльності підприємства.

Найпоширенішими формами бухгалтерського обліку є: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, Журнальна (Журнал-Головна), проста, спрощена, комп'ютерна (автоматизована).

Форми бухгалтерського обліку та їх характеристика подані у таблиці 5.3.

Форми бухгалтерського обліку та їх характеристика

Форма обліку	Характеристика
Обробка даних здійснюється вручну	
меморіально-ордерна	для обліку господарських операцій використовують меморіальні ордери, поєднуються книжні та карткові облікові реєстри Меморіальні ордери складаються або безпосередньо на підставі первинного документа, де відображена господарська операція, або на підставі підсумків накопичувальних і групувальних відомостей. Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведеться і в книгах, картках окремих аркушах.
журнально-ордерна	застосуванні журналів-ордерів і відомостей до них, які систематизовані у розрізі рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку. В основу побудови журналів-ордерів покладена кредитова ознака записів за кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, що встановлена Інструкцією до застосування Плану рахунків. Записи у журнал-ордер проводяться тільки по кредиту рахунку в кореспонденції з рахунками, що дебетуються, найменування і код яких зазначені у відповідних графах даного журналу-ордера. Дебетові ж обороти по даному рахунку відображаються в тих журналах-ордерах, де будуть записані дані, що кореспондують за дебетом цього рахунку. У більшості журналів-ордерів аналітичний облік поєднується з синтетичним. Головна книга є регістром синтетичного обліку, де проводиться систематизація і узагальнення даних поточного обліку. Вона ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку: кредитові обороти за рахунками записуються із журналів-ордерів, а дебетові – із відомостей до них. Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють шляхом підрахунку суми оборотів і сальдо за усіма рахунками.
Журнальна (Журнал-Головна)	Різновид журнально-ордерної форми обліку, що передбачає застосування семи Журналів, відомостей до них, відомості 8 позабалансового обліку, Головної книги та Листа-розшифровки (оборотної відомості). У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів
Проста	розрахована на малі підприємства з незначним документообігом, які здійснюють діяльність із використанням не матеріаломістких робіт і послуг. Облік операцій ведеться шляхом їхньої реєстрації тільки в Журналі обліку господарських операцій, який є регістром аналітичного і синтетичного обліку, із застосуванням Спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Ведеться також: «Відомість для обліку розрахунків по оплаті праці», «Відомість розрахунків з дебіторами і кредиторами».
Спрощена	рекомендована для малих підприємств з більшим обсягом документообігу і з виробництвом продукції, виконанням робіт і послуг. Передбачає використання п'яти відомостей (поєднують аналітичний і синтетичний облік) і оборотно-сальдової відомості
Обробка даних автоматизована	
комп'ютерна (автоматизована) форма	базується на використанні сучасних інформаційних технологій обліку та їх програмного забезпечення. Основним обліковим регістром цієї форми є машинограми - роздруковані за допомогою принтера.

Меморіальний ордер за своєю сутністю є журналом господарських операцій на певній ділянці бухгалтерської роботи, і тому кількість меморіальних ордерів може досягати 20-25 залежно від обсягу діяльності підприємства, кількості виробничих підрозділів, матеріально відповідальних осіб за збереження майна, методів обліку виробничих витрат та інших чинників. Прикладами таких відомостей є накопичувальні відомості по надходженню та витратах грошових коштів у касі і на рахунках у банках, звіти про рух матеріальних цінностей на складі, групувальні відомості з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), покупців і замовників та ін.

Таблиця 5.4.

Меморіальний ордер № 1 за лютий 200- р.

№ з/п	Підстава (посилання на документ або зміст запису)	По дебету рахунку	По кредиту рахунку	Сума, грн
	Отримано грошові кошти в касу:			
1.	- з поточного рахунку в національній валюті	30	31	2700
2.	- від інших дебіторів	30	37	210
3.	- від працівників для відшкодування нестач	30	375	405
	Разом	X	X	3315

До меморіального ордера додаються первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, на підставі яких він складений.

У журналах-ордерах записи проводяться на підставі даних первинних документів або підсумкових даних *накопичувальних і групувальних відомостей*, які при цій формі виконують функції допоміжних відомостей. *До допоміжних відомостей також відносять розроблювані таблиці:* розподіл заробітної плати за напрямками витрат, розрахунок зносу (амортизації) основних засобів і нематеріальних активів; реєстр депонованої заробітної плати і т.д.

Таким чином, записи операцій, які проводяться в журналах-ордерах у хронологічному порядку, поєднуються з їх систематизацією по кореспондуючих рахунках, чим забезпечується єдиний робочий процес бухгалтерських записів.

Основні принципи **журнально-ордерної** форми обліку:

- побудова журналів ордерів за кредитовою ознакою;
- широке застосування допоміжних відомостей;
- поєднання в одному реєстрі хронологічного і систематичного запису;
- зазначення в журналах-ордерах кореспонденції рахунків;
- поєднання в одному журналі-ордері, як правило, кількох економічно - взаємопов'язаних синтетичних рахунків;
- побудова окремих журналів-ордерів по кількох рахунках забезпечує поєднання синтетичного і аналітичного обліку.

З прийняттям Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 29 грудня 2000 №356, передбачено застосування Журнальної форми обліку.

Загальна схема організації Журнальної форми обліку подано на рис.5.4.

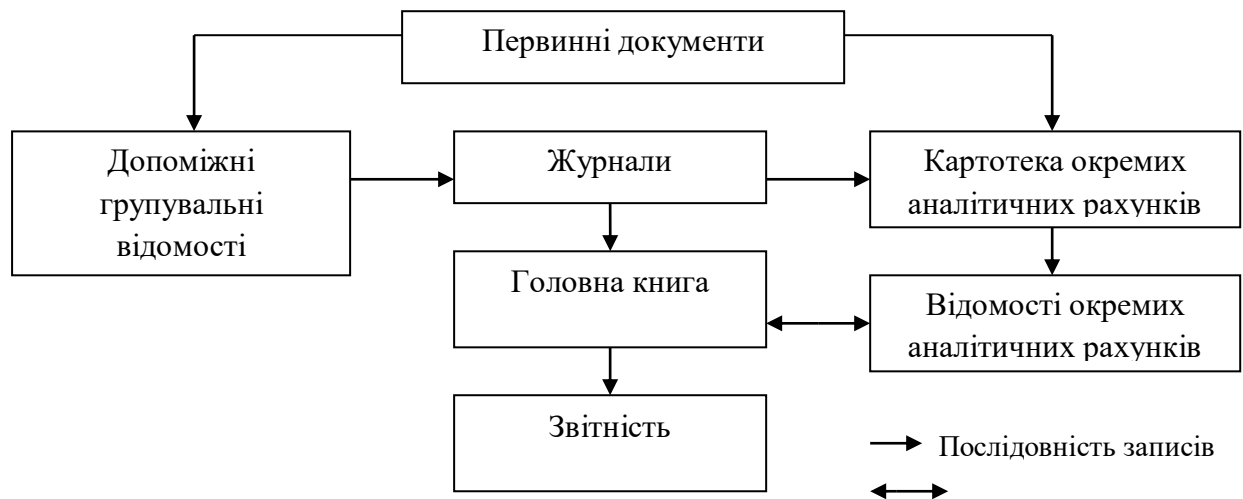


Рис. 5.4. Схема організації Журнальної форми обліку

У бухгалтерській практиці можуть використовуватися й інші форми бухгалтерського обліку. До них відносять *просту і спрощену форму*, що застосовується на підприємствах із простим господарським процесом виробництва і з незначною кількістю господарських операцій, а також на підприємствах, що працюють у невиробничій сфері. Для таких підприємств Міністерством фінансів затверджені Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, які передбачають *два варіанти ведення облікових реєстрів*:

1) просту форму бухгалтерського обліку з використанням «Журналу обліку господарських операцій»;

2) спрощену форму з використанням реєстрів обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку розрахована на малі підприємства з незначним документообігом, які здійснюють діяльність із використанням нематеріаломістких робіт і послуг.

Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств з більшим обсягом документообігу і з виробництвом продукції, виконанням робіт і послуг.

Комп'ютерна (автоматизована) форма обліку базується на використанні персональних комп'ютерів і обчислювальних мереж, її створення на підприємстві неможливе без методологічного, інформаційного, технічного, організаційного і програмного забезпечення.

В основу комп'ютерної форми, так само, як і раніше розглянутих форм обліку, покладена первинна документація, що надає відомості про здійснені на підприємстві господарські операції.

Технологічний процес обробки первинної інформації складається з трьох етапів:

1) збирання і реєстрація первинних даних для обробки;

2) формування і контроль масивів облікових даних на електронних носіях;

3) одержання результативної інформації як за звітний період, так і з початку року у вигляді реєстрів синтетичного і аналітичного обліку в паперовому вигляді (машинограми) або на екрані дисплея (відеограми).

Особливість комп'ютерної форми обліку - обов'язкове використання комп'ютерної програми, що є завданням для електронно-обчислювальних машин. У ній передбачена технологія підготовки результативної інформації: групування даних, кореспонденція рахунків, Головна книга і т.д.

Основні принципи комп'ютерної форми обліку:

- автоматизація охоплює всі етапи обробки облікової інформації;
- можливість організації безпаперового накопичення первинних облікових даних і передачі їх дистанційними каналами з подальшим автоматизованим складанням бухгалтерських кореспонденцій шляхом використання залежності між кореспондуючими рахунками;
- забезпечення збереженості та заборона несанкціонованого доступу до інформації, що зберігається на електронних носіях;
- одержання інформації за запитом у будь-який момент часу;
- можливість моделювання на підставі облікових даних у процесі аналізу господарських операцій.

5.4. Інвентаризація, її значення, види та порядок проведення

Інвентаризація – це процес, у ході якого визначають реальну наявність та вартість майна на підприємстві і порівнюють отримані результати з даними обліку.

Інвентаризація є необхідним доповненням до документації господарських операцій і проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом зіставлення з фактичною наявністю майна.

Значення інвентаризації полягає в тому, що вона:

- забезпечує достовірність облікових даних і показників бухгалтерської звітності шляхом звірки фактичного стану з даними бухгалтерського обліку;
- дає можливість перевірити роботу матеріально відповідальних осіб, підвищити їх відповідальність за збереження майна; у ході інвентаризації перевіряються умови збереження, стан вагового господарства, санітарні норми і правила; робиться висновок про стан складського господарства, обліку і звітності на складах;
- є засобом контролю за раціональним використанням товарно-матеріальних цінностей, виявлення залежаних цінностей;
- інвентаризація розрахунків з дебіторами сприяє зміцненню платіжної дисципліни та фінансового стану підприємства.

Таким чином, інвентаризація має контрольне значення і забезпечує реальне відображення майна підприємства у бухгалтерському обліку і звітності.

Класифікація інвентаризації представлена на рисунку 5.5.

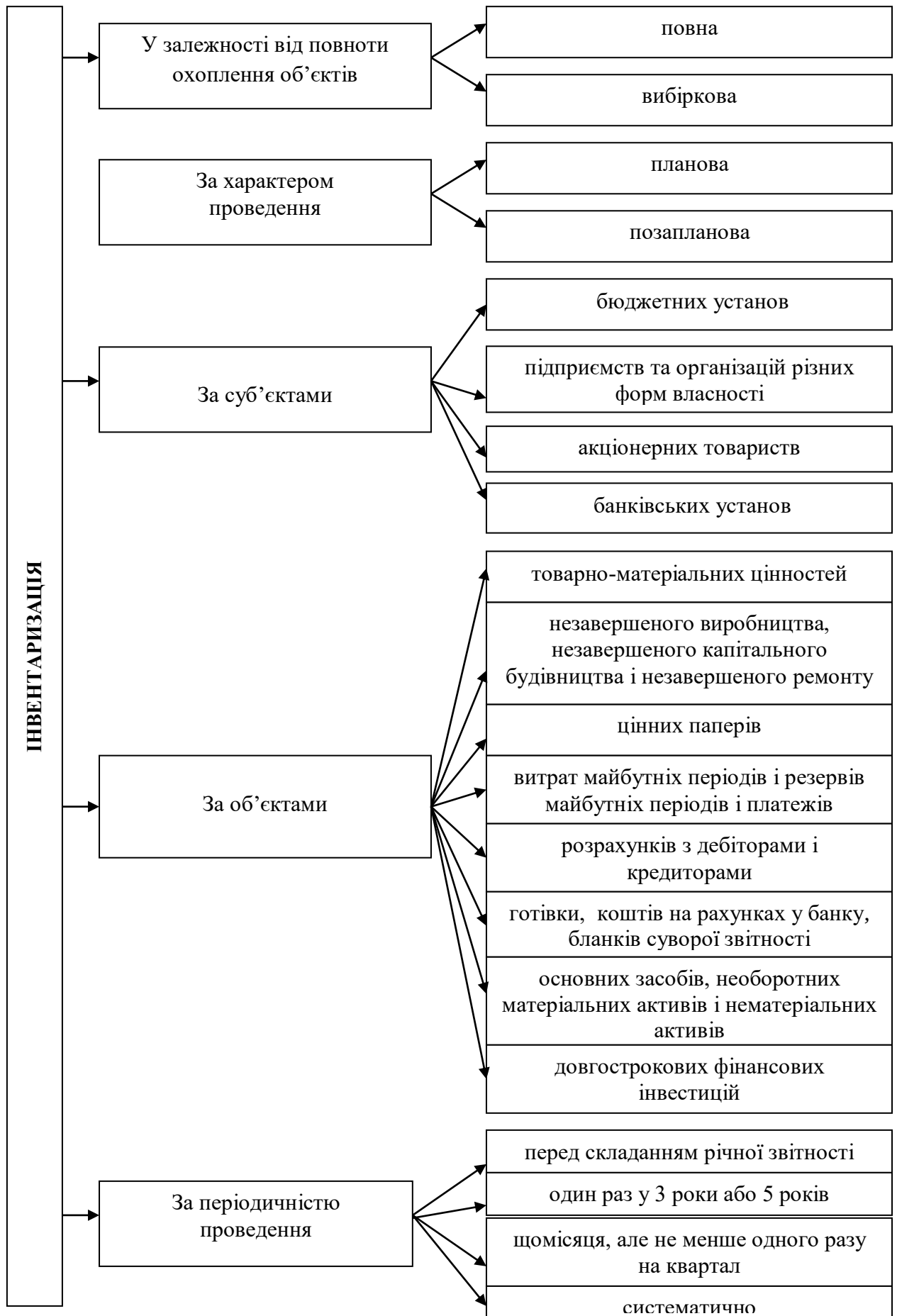


Рис.5.5. Класифікація інвентаризацій

У залежності від повноти охоплення перевіркою господарських засобів та джерел їх утворення, інвентаризацію поділяють на повну та вибірккову.

Повна інвентаризація передбачає перевірку всіх засобів та джерел їх утворення на підприємстві. При вибіркової інвентаризації перевірці підлягає певна група засобів та джерел. Наприклад, якщо постачальник відмовляється задовольнити претензію щодо відвантаження товару, якого не вистачає, або аналогічну претензію від покупця, то проводять вибірккову інвентаризацію цих товарів, на які виставлено дані претензії.

У залежності від характеру інвентаризацію поділяють на планову та позапланову. Планова інвентаризація проводиться за планом у строки, які затверджені заздалегідь. Орієнтовна періодичність проведення планової інвентаризації на підприємстві може бути такою:

- кошти в касі (щомісяця, але не менше одного разу у квартал);
- грошові кошти на рахунках у банках (систематично, в міру надходження виписок банку та обов'язковим є письмове підтвердження залишків сум по кожному рахунку на 31 грудня календарного року);
- запаси підприємства (перед складанням річного звіту);
- основні засоби: будинки і споруди (один раз у 3 роки); бібліотечні фонди (один раз у 5 років); машини і устаткування, транспортні засоби та ін. (перед складанням річного звіту);
- дебіторська і кредиторська заборгованість (щокварталу).

Позапланова інвентаризація здійснюється раптово згідно розпорядження керівника, за вимогою слідчих або контролюючих органів, при зміні матеріально-відповідальних осіб тощо.

Об'єктами інвентаризації є активи і всі види фінансових зобов'язань підприємства. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли вона обов'язкова.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної звітності; у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату переходу);
- при зміні матеріально відповідальної особи (на день прийняття-передачі справ), керівника колективу;
- при наданні майна державного підприємства в оренду та приватизації майна; у будь-яких випадках реорганізації та ліквідації підприємства;
- у разі встановлення фактів крадіжки і зловживань, псування матеріальних цінностей;
- у разі техногенних аварій, пожеж, стихійних лих,
- за розпорядженням податкових і рішенням судово-слідчих органів та ін. випадках, передбачених законодавством.

Положення від 02.09.2014 № 879, у редакції від 03.11.2020 визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів. Проведення інвентаризації здійснюється відповідно до постанови Кабміну України від 28.02.2000 № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності».

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи.

Розглянемо порядок проведення інвентаризації.

Якісному проведенню інвентаризації сприяє ретельна підготовча робота. Оскільки потреба в інвентаризації виникає зненацька, а іноді й раптово, то на підприємстві наказом керівника створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. Її очолює керівник або його заступник; до складу комісії можуть входити: працівники бухгалтерії, керівники підрозділів і фахівці, які добре знають складності та особливості тих чи інших матеріальних цінностей (інженери, технологи та ін.).

На великих підприємствах, де багато структурних підрозділів, великий асортимент і кількість матеріальних цінностей, створюються робочі інвентаризаційні комісії. У своїй роботі вони підпорядковуються постійно діючій (центральної) комісії.

Члени інвентаризаційної комісії повинні знати свої обов'язки і прослухати інструктаж головного бухгалтера з питань оформлення документації, що супроводжує інвентаризацію.

Бухгалтерія до початку роботи комісії повинна закінчити обробку прибуткових і видаткових документів і вивести залишки по аналітичних інвентарних рахунках на день інвентаризації.

На складах та в інших місцях зберігання матеріальні цінності повинні бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами тощо. На матеріальних цінностях слід вивісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, з вказуванням їх якості, кількості, ваги та міри.

Після прибуття до місця проведення інвентаризації комісія пред'являє, свої повноваження — копію наказу керівника. У матеріально відповідальній особи береться розписка про те, що всі документи включені у звіт, що в них немає не оприбуткованих і не списаних у витрати матеріалів.

Потім комісія опломбовує підсобні приміщення, підвали, перевіряє ваговимірювальні прилади. У присутності матеріально відповідальної особи розпочинає зважування, робить підрахункові та інші виміри. Результати підрахунку та виміру заносять в *інвентаризаційний опис*, типова форма якого може бути кількох видів: для будинків, споруджень і передавальних пристроїв, силових машин, транспортних засобів; продукції, матеріалів, товарів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.. Інвентаризаційні описи оформляються по складах і матеріально відповідальних особах, за балансовими рахунками у розрізі субрахунків і аналітичних рахунків вручну або на ЕОМ у двох примірниках, а в разі зміни матеріально відповідальних осіб у трьох примірниках.

Після закінчення роботи інвентаризаційні описи здаються в бухгалтерію, у них разом із фактичною наявністю подаються дані бухгалтерського обліку і шляхом звіряння цих даних виявляють розбіжності.

На підставі інвентаризаційних описів бухгалтерія складає порівняльні відомості, у які заносять тільки ті цінності, з яких виявлені розбіжності між фактичною наявністю і даними бухгалтерського обліку. Ці розбіжності називаються інвентаризаційними різницями (нестача або надлишки).

Інвентаризаційна комісія з даних описів і порівняльних відомостей оформляє протокол, у якому надані пропозиції про врегулювання інвентаризаційних різниць. Після розгляду і затвердження керівником результатів інвентаризації протокол інвентаризаційної комісії передається в бухгалтерію.

Рух інвентаризаційної документації представлено на рис. 5.6.

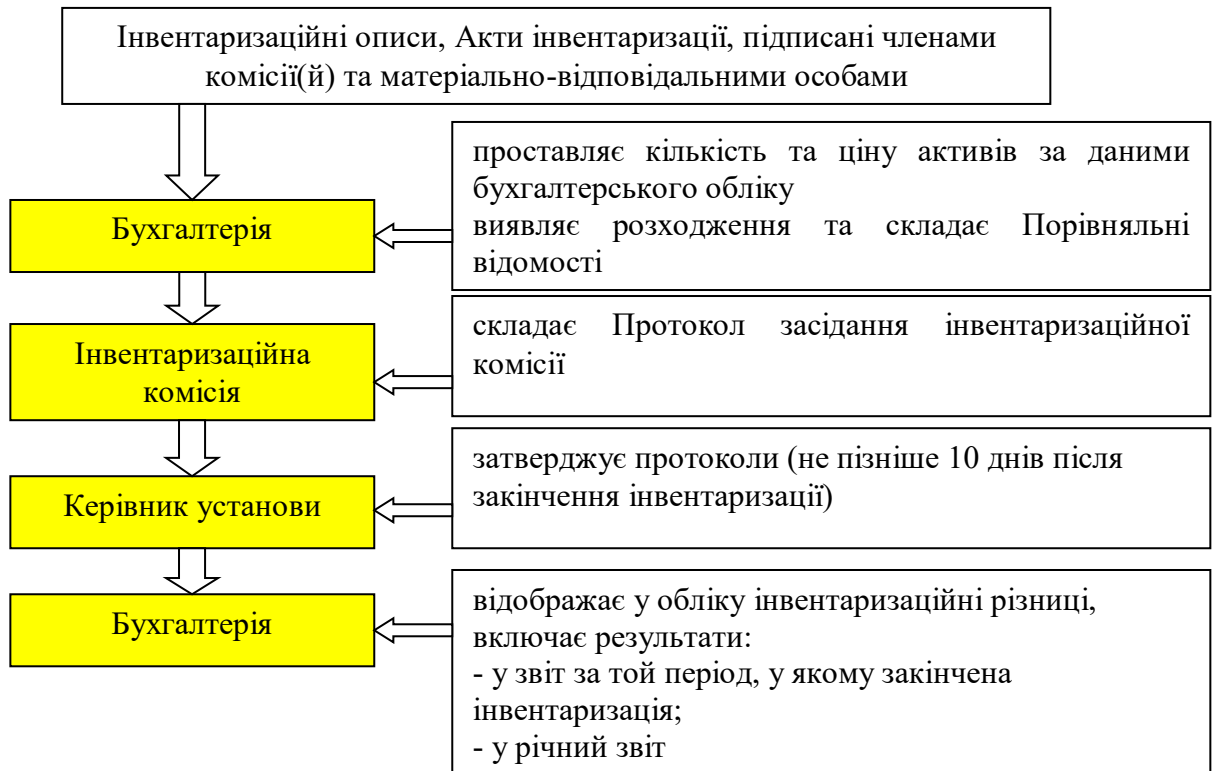


Рис. 5.6. Рух документів при інвентаризації

Результатом інвентаризації є нестачі, надлишки або пересортиця.

Нестачі можуть бути у межах норм природного збитку, тобто зменшення ваги й обсягу внаслідок впливу природних сил (усихання, випаровування, розпилювання, витікання, розлив при перекачуванні, витрачання речовин на дихання та ін.). Інвентаризаційна комісія встановлює розмір природного збитку в межах норм і виносить рішення про її списання на витрати підприємства. Нестача понад норму природного збитку відшкодовується матеріально-відповідальними особами.

При встановленні недостач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом п'яти днів після встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, недостачею або втратою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. №116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» (зі змінами і доповненнями), у редакції від 16.12.2011 року.

Розмір збитків від розкрадання нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей з урахуванням амортизації, але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент установлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісяця визначає Мінстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$P_3 = [(B_3 - A) \times I_{\text{інф.}} + \text{ПДВ} + A_{\text{зб}}] \times 2, \quad [5.1.]$$

де: P_3 – розмір збитків; B_3 – балансова вартість матеріальних цінностей; A – амортизація (знос); $I_{\text{інф.}}$ – загальний індекс інфляції; ПДВ – розмір ПДВ; $A_{\text{зб.}}$ – розмір акцизного збору.

Можливі випадки, коли винна особа не встановлена, а нестача понад норму природного збитку відбулася, наприклад, через незадовільну організацію збереження цінностей. У цьому випадку підприємство таку нестачу визнає невідшкодованими витратами. У випадках виявлення надлишку, коли фактична наявність перевищує дані бухгалтерського обліку, ухвалюється рішення про їх оприбуткування на інвентарні бухгалтерські рахунки.

Кореспонденції рахунків по відображенню у бухгалтерському обліку інвентаризаційних різниць, виявлених при інвентаризації, наведені в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

Відображення на бухгалтерських рахунках результатів інвентаризації

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Відображення нестачі товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) в межах норм природного убутку		
1. Відображено суму нестачі ТМЦ в межах норм природного убутку у складі витрат	947	20,22,25, 26,28
2. Відображення нестачі ТМЦ понад норми природного убутку		
1. Відображено суму нестачі ТМЦ понад норми природного убутку у складі витрат	947	20,22,25, 26,28
2. Відображено суму нестачі ТМЦ понад норми природного убутку в позабалансовому обліку (з урахуванням ПДВ)	072	-
3. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ, що припадає на суму нестачі понад норми природного убутку	947	641/ПД В
2.1. Якщо винну особу встановлено:		
4. Відображено заборгованість винної особи щодо відшкодування нестачі, не перекритої надлишками	375	716
5. Після встановлення винної особи суму нестачі списано з позабалансового обліку (з урахуванням ПДВ)	-	072
6. Відображено суму, що підлягає перерахуванню до бюджету (різниця між сумою нестачі, що відшкодовується матеріально-відповідальною особою, та фактичними втратами підприємства) – якщо збиток розраховується згідно з Порядком №116	716	642
2.2. Якщо винну особу не встановлено		
7. Після закінчення строку позовної давності суму нестачі списують з позабалансового обліку (з урахуванням ПДВ)	-	072

3. Нестача основних засобів (інших необоротних матеріальних активів)		
1. Списано суму нарахованої амортизації щодо об'єкта, виявленого як нестача	13	10 (11)
2. Списано залишкову вартість об'єкта	976	10 (11)
3. Відображено суму нестачі в позабалансовому обліку (з ПДВ)	072	-
4. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайних цін основних засобів, яких не вистачає, але не нижче за балансову вартість (якщо відсутні документи, що підтверджують крадіжку)	976	641/ПДВ
5. Відображено заборгованість винної особи	375	716
6. Відображено суму відшкодування, що підлягає перерахуванню до бюджету (якщо збиток розраховується згідно з Порядком №116)	375	642
7. Після встановлення винної особи суми нестачі списана з позабалансового обліку (з урахуванням ПДВ)	-	072
8. У випадку, якщо винну особу не встановлено: списується сума зносу на суму залишкової вартості	072	-
	13	746
	976	10
9. Списано доходи і витрати на фінансовий результат	793	976
	716, 746	793
4. Відшкодування суми шкоди від винної особи:		
- отримано до каси підприємства, на поточний рахунок суму відшкодування від винної особи	301, 311	375
- утримано із зарплати працівника (з урахуванням установленого ст. 128 КЗпП обмеження на утримання із зарплати)	661	375
10. Перераховано заборгованість до бюджету	642	311
5. Надлишки		
1. Оприбутковано надлишки ТМЦ	20,22,25, 26,28	719
2. Оприбутковано виявлені надлишки необоротних активів	10,11,12	424
3. Відображено подальшу амортизацію необоротних активів, раніше виявлених як надлишки	Рахунки обліку витрат	13
4. Одночасно з нарахуванням амортизації відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424	745

?

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення понять «первинний документ», «документація», «електронний документ».
2. Які обов'язкові та додаткові реквізити містяться в документах?
3. З яких послідовних етапів складається бухгалтерська обробка первинних документів?
4. Дайте визначення поняття «облікові регістри».
5. Які ознаки покладені в основу класифікації облікових регістрів?
6. Які види записів можливі в облікових регістрах?
7. Які способи виправлення помилок у документах і облікових регістрах?
8. Які форми бухгалтерського обліку на підприємствах?
9. Які вимоги висуваються при виборі форм бухгалтерського обліку?
10. Що таке інвентаризація? У чому полягає її значення?
11. Назвіть об'єкти інвентаризації.

12. У яких випадках інвентаризація майна підприємства обов'язкова?
13. Як класифікується інвентаризація?
14. Які етапи проведення інвентаризації? Які орієнтовні терміни проведення інвентаризації?
15. Яку документацію оформляє інвентаризаційна комісія?

Завдання для перевірки знань

Завдання 5.1.

Пов'яжіть наведені нижче види документів з їх класифікаційними ознаками. Для цього поставте ліворуч від ознаки відповідну літеру.

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види документів</i>
(1) За призначенням	А. Первинні, зведені
(2) За порядком складання	Б. Внутрішні, зовнішні
(3) За місцем складання	В. Документи з високим рівнем стандартизації, документи з низьким рівнем стандартизації
(4) За способом викладу інформації	Г. Розпорядчі, виправдні (виконавчі), документи бухгалтерського оформлення

Завдання 5.2.

Охарактеризувати первинні документи за класифікаційними ознаками: розпорядчий, виконавчий, документ бухгалтерського оформлення.

Дані для виконання:

Прибутковий касовий ордер; відомість нарахування заробітної плати; чек; доручення на отримання матеріальних цінностей; наказ про прийняття на роботу; відомість нарахування зносу основних засобів; акт на списання основних засобів; звіт про використання коштів, наданих під звіт; накладна; платіжне доручення.

Завдання 5.3.

Необхідно: вибрати із списку посадових осіб і записати в наведену нижче таблицю тих, хто повинен підписувати наступні документи:

<i>Документ</i>	<i>Посада</i>
Прибутковий касовий ордер	
Акт на списання обладнання з цеху	
Платіжне доручення на перерахування податків до бюджету	
Лист-запит до покупців про неоплату боргу за поставлену їм продукцію	
Вимога на отримання матеріалів	

Список посадових осіб підприємства: директор, головний бухгалтер, головний конструктор, начальник цеху №1, комірник складу матеріалів, бригадир цеху №1, касир, механік цеху №1, начальник диспетчерського відділу, начальник відділу заробітної плати та праці.

➤ вибрати із запропонованого списку тих, хто повинен підписувати документи на відпуск особливо дорогих та дефіцитних матеріалів: керівник підприємства, головний бухгалтер, комірник, касир, начальник відділу матеріально-технічного постачання, будь-який працівник, якому ці матеріали потрібні для виробничої діяльності, особи, затверджені керівником підприємства та які мають право підпису документів.

Завдання 5.4.

Заповнити видатковий касовий ордер №506 на видачу коштів під звіт (на відрядження) у сумі 2400 грн.

Дані для виконання: менеджер зі збуту приватного підприємства «Асторія» Колесник Юрій Ярославович направляється у службове відрядження до м. Вінниця, на приватне підприємство «Клас-М», для укладання договору про постачання продукції.

Про направлення у службове відрядження Колесника Ю.Я. 15 жовтня поточного року був виданий наказ директором приватного підприємства «Асторія». Касир цього підприємства Іщенко Тамара Дмитрівна 16 жовтня видала Колеснику Ю.Я. з каси суму 2400 грн. на відрядження.

Документ, на підставі якого Колесник Ю.Я. отримав гроші з каси: паспорт громадянина України серії КА, № 562219, виданий 02.01.1998 р. Галицьким РВ ЛМУ України у Львівській області.

Завдання 5.5.

При проведенні інвентаризації на складі виявлено нестачу будівельних матеріалів (обліковуються на рахунку 28 «Товари») на суму 1550 грн. (з них 150 грн. – списано на витрати у межах норм природнього убутку). Індекс інфляції – 1,02. Суму нестачі понад норму природнього убутку віднесено на начальника цеху Конопада П. О., який відшкодував її шляхом утримання її його заробітної плати за письмовою згодою у повному обсязі.

Необхідно: відобразити наведені операції з урегулювання інвентаризаційних різниць та відшкодування завданих збитків на рахунках бухгалтерського обліку і визначити суму відшкодування, що буде перерахована до бюджету.

Примітки: Сума збитків, заподіяних підприємству внаслідок розкрадання товару, визначається відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, зі змінами та доповненнями.

Завдання 5.6.

Скласти бухгалтерські кореспонденції для відображення результатів інвентаризації, якщо за її даними виявлено нестачу матеріалу А в сумі 760 грн. Норма природнього убутку становить 200 грн. Індекс інфляції – 1,13. Сума відшкодування внесена у касу підприємства начальником цеху Вовком Р.Я.

Завдання 5.7.

При проведенні інвентаризації на підприємстві виявлено:

1) нестачу матеріалу А на суму 1540 грн. (в т.ч. 640 у межах норм природнього убутку).

2) надлишок матеріалу Б на суму 172 грн.

Нестача понад норму природнього убутку віднесена на начальника цеху Лисичак П. О., який відшкодував її шляхом внесення грошових коштів до каси підприємства. Решта суми нестачі списано на витрати підприємства.

Необхідно: визначити суму, що підлягає відшкодуванню із винної особи, відобразити наведені операції на рахунках обліку та визначити суму відшкодування, що буде перерахована до бюджету (згідно Порядку 116).

Тестові завдання

1. Які з перелічених реквізитів документів є обов'язкові:
 - а) код господарської операції;
 - б) назва документа;
 - в) номер поточного рахунку підприємства;
 - г) ідентифікаційний номер
2. Розроблення єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій – це:
 - а) уніфікація;
 - б) стандартизація;
 - в) систематизація;
 - г) регулювання.
3. За призначенням документи поділяються на:
 - а) первинні і зведені;
 - б) розпорядчі, виконавчі;
 - в) внутрішні і зовнішні;
 - г) всі відповіді вірні.
4. Відображення у первинних документах кореспондуючих рахунків – це:
 - а) таксування;
 - б) котирування;
 - в) кореспонденція;
 - г) уніфікація.
5. Який первинний документ свідчить про придбання товару?
 - а) акт прийнятих робіт;
 - б) договір купівлі-продажу;
 - в) товарно-транспортна накладна;
 - г) акт на списання.
6. Інвентаризація це:
 - а) перевірка відповідності фактичної наявності засобів з даними бухгалтерського обліку;
 - б) перевірка наявності і стану матеріальних цінностей, грошових коштів;
 - в) перевірка наявності засобів з метою виявлення розкрадання;
 - г) всі відповіді вірні.
7. Склад інвентаризаційної комісії затверджується:
 - а) наказом;
 - б) протоколом;
 - в) приписом судово-слідчих органів;
 - г) актом
8. Інвентаризація на підприємствах проводиться:
 - а) інвентаризаційною комісією;
 - б) ревізійною комісією;
 - в) бухгалтерією;
 - г) власником
9. Проведення інвентаризації є обов'язкове:
 - а) при зміні керівника підприємства і матеріально – відповідальної особи;

- б) перед складанням річної звітності і при ліквідації підприємства;
- в) за рішенням судово–слідчих органів і при стихійному лиху;
- г) всі відповіді вірні.

10. За організацію і проведення інвентаризації відповідає:

- а) головний бухгалтер;
- б) керівник підприємства;
- в) матеріально – відповідальна особа;
- г) немає правильної відповіді.

11. До яких документів заносять результати інвентаризації:

- а) інвентаризаційний опис, звіряльна відомість;
- б) звіряльна відомість; акт результатів перевірки;
- в) акт проведення інвентаризації;
- г) відомість

12. Під формою бухгалтерського обліку розуміють:

- а) сукупність реєстрів, які використовуються для ведення обліку;
- б) спосіб і техніка облікових записів;
- в) послідовність реєстрації інформації;
- г) всі відповіді вірні.

13. Як класифікуються реєстри за характером запису:

- а) аналітичні і синтетичні;
- б) хронологічні і систематичні;
- в) відомості, книги, картки

14. Як класифікуються реєстри за ознакою узагальнення в них інформації:

- а) синтетичні і хронологічні;
- б) аналітичні і синтетичні;
- в) систематичні і аналітичні;
- г) узагальнені

15. Підприємства не використовують такі форми ведення обліку:

- а) автоматизована;
- б) меморіально – ордерна;
- в) спрощена;
- г) журнально – ордерна;
- д) ліцензована

16. У Журнальній формі обліку відображається:

- а) хронологічний запис;
- б) синтетичний запис;
- в) хронологічний і синтетичний записи;
- г) немає правильної відповіді.

Теми рефератів:

1. Облікові реєстри, їх класифікація та значення для обліку.
2. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.
3. Особливості проведення інвентаризації активів, зобов'язань і дебіторської заборгованості.

Тема 6. Облік необоротних активів

- 6.1. Сутність необоротних активів, їх класифікація.
- 6.2. Оцінка необоротних активів.
- 6.3. Документування операцій з обліку необоротних активів.
- 6.4. Синтетичний облік необоротних активів.

6.1. Сутність необоротних активів, їх класифікація

Необоротні активи підприємства можливо визначити, як сукупність активів підприємства (організації) довготривалого використання, що приймають участь у процесі його діяльності (виробництво, надання послуг, торгівля, проведення робіт) та є основним чинником, що впливає на обсяг, якість і ефективність діяльності.

Необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними, до складу яких включають:

1. Нематеріальні активи;
2. Незвершені капітальні інвестиції;
3. Основні засоби;
4. Довгострокові біологічні активи
5. Довгострокові фінансові інвестиції;
6. Довгострокова дебіторська заборгованість;
7. Відстрочені податкові активи;
8. Гудвіл;
9. Інші необоротні активи.

Необоротні активи підприємства забезпечують процес виробництва і реалізації продукції, розподілу і перерозподілу новоствореної вартості на підприємстві.

Класифікація необоротних активів представлена у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1.

Сутність та складові необоротних активів

Група необоротних активів	Поняття	Складові необоротних активів
1. Нематеріальні активи;	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання впродовж періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам	права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське та суміжні з ним права; Інші нематеріальні активи
Незавершені капітальні інвестиції та інвестиційна нерухомість	вкладення на придбання чи створення матеріальних або нематеріальних необоротних активів	капітальне будівництво; придбання (виготовлення) основних засобів; придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів; придбання (створення) нематеріальних активів; придбання (виращування) довгострокових біологічних активів

Основні засоби	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	основні засоби: інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки та споруди; передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, приладдя, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи
Довгострокові біологічні активи	біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більший 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі	довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою або за первісною вартістю; довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою або за первісною вартістю; незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою або за первісною вартістю
Довгострокова дебіторська заборгованість	заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу або буде погашена після 12-ти місяців з дати Балансу	заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду; довгострокові векселі одержані; інша дебіторська заборгованість (розрахунки з працівниками, за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків)
Довгострокові фінансові інвестиції	вкладення у цінні папери інших підприємств, облігацій державних та місцевих позик, оголошений (пайовий) капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо	інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі; інші інвестиції пов'язаним сторонам; інвестиції пов'язаним сторонам.
Відстрочені податкові активи	сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних звітних періодах або сума зменшення податку на прибуток, що визначається із суми податкового збитку поточного або попереднього періоду	тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.
Інші необоротні активи	необоротні активи, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів і використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати Балансу	види інших необоротних активів, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів і використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати Балансу
Гудвіл при придбанні	перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання	гудвіл при придбанні, що виникає при придбанні, відповідно до НП(С)БО 19 гудвіл при приватизації (корпоратизації).

Термін «основні засоби» має тлумачення у НП(С)БО, Податковому кодексі та МСБО (таб. 6.2.)

Таблиця 6.2.

Дефініція «основні засоби»

Нормативне джерело	Визначення
НП(С)БО 7 “Основні засоби”	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство / установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва / діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
Податковий кодекс України	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).
МСБО 16 “Основні засоби”	Основні засоби – матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.

Гранична вартість предметів, що належать до основних засобів, може змінюватися Міністерством фінансів України.

Критерії віднесення матеріальних цінностей до основних засобів подані на рис.6.1.



Рис.6.1. Критерії віднесення матеріальних цінностей до основних засобів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації у фінансовій звітності визначає Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку - 8 “Нематеріальні активи” від 18.10.99 №242, зі змінами і доповненнями.

Таблиця 6.3.

**Класифікація нематеріальних активів для цілей
бухгалтерського обліку**

Група (рахунок (субрахунок) бухгалтерського обліку)	Об'єкт
I – права користування природними ресурсами (субрахунок 121)	Право користування надрами; право на користування іншими ресурсами природного середовища; право на користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище.
II- права користування майном (субрахунок 122)	Право користування земельною ділянкою (крім права постійного користування); право користування будівлею; право на оренду приміщення; інші подібні права
III – права на комерційні позначення (субрахунок 123)	Право на торгові марки (знаки для товарів і послуг); право на комерційні (фірмові) найменування; інші подібні права.
IV – права на об'єкти промислової власності (субрахунок 124)	Винаходи; корисні моделі; промислові зразки; сорти рослин; породи тварин; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау; захист від недоброякісної конкуренції.
V – Авторське право та суміжні з ним права (субрахунок 125)	Право на літературні, художні, музичні твори; право на комп'ютерні програми; право на програми для ЕОМ, компіляція даних (бази даних); право на фонограми, відеограми; право на передачі (програми) організацій мовлення; інші подібні права.
VI – інші нематеріальні активи (субрахунок 127)	Право на провадження діяльності; використання економічних та інших привілеїв; інші подібні права.

Одиницею обліку основних засобів є інвентарний об'єкт, включаючи усі пристрої і приладдя або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання окремих самостійних функцій, або ж відокремлений комплекс, що складається з конструктивно з'єднаних предметів, які є єдиними і орієнтовані на сумісне використання під час виконання певної роботи. **Об'єкт основних засобів** – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдями до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

Якщо у бухгалтерському обліку одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт основних засобів, то у податковому об'єктом є група матеріальних об'єктів, а точніше – їх вартість.

Згідно з пунктом 5 НП(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби класифікуються на дві групи наступним чином:

1. Основні засоби: земельні ділянки; капітальні вкладення на покращання земельних ділянок; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, приладдя, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи: бібліотечний фонд; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів наведена у п. 145.1 Податкового кодексу здійснюється у розрізі 16 груп.

Таблиця 6.4.

**Групи основних засобів
та інших необоротних матеріальних активів**

Відповідно до п. 145.1 статті 145 ПКУ		Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій		
Назва групи	МДСКВ*	Код субрахунку	Назва групи	МДСКВ*
Рахунок 10 "Основні засоби"				
1. Земельні ділянки	-	101	Земельні ділянки	-
2. Капітальні витрати на поліпшення земель, <i>не пов'язані із будівництвом**</i>	15	102	Капітальні витрати на поліпшення земель	Необмежений
3. Будівлі, споруди, <i>передавальні пристрої</i>	20 15 10	103	<i>Будинки та споруди</i>	Необмежений
4. Машини та обладнання з них: <i>група обчислювальної техніки та зв'язку</i>	5 2	104	Машини та обладнання	Необмежений
5. Транспортні засоби	5	105	Транспортні засоби	-//-
6. Інструменти, прилади, інвентар (<i>меблі</i>)	4	106	Інструменти, прилади та інвентар	Необмежений
7. Тварини	6	107	Тварини	-//-
8. Багаторічні насадження	10	108	Багаторічні насадження	-//-
9. Інші основні засоби	12	109	Інші основні засоби	-//-
Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи"				
10. Бібліотечні фонди	-	111	Бібліотечні фонди	-//-
11. Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	Необмежений
12. Тимчасові (нетитульні) споруди	5	113	Тимчасові (нетитульні) споруди	Необмежений
13. Природні ресурси	-	114	Природні ресурси	-//-
14. Інвентарна тара	6	115	Інвентарна тара	-//-
15. Предмети прокату	6	116	Предмети прокату	-//-
16. Довгострокові біологічні активи		117	Інші необоротні матеріальні активи	Необмежений
Для цілей бухгалтерського обліку на субрахунку 100 Плану рахунків відображається інвестиційна нерухомість				

* Мінімально допустимий строк корисного використання

Сукупність основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування використовується при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Також для кожної групи встановлюються мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (табл.6.4.)

За функціональним призначенням основні засоби розрізняють (рис.6.2.)

— виробничі основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;

— невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб працівників (будови, споруди, обладнання, машини тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

До та після набуття чинності Податковим кодексом термін «невиробничі основні засоби» означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку.

За ознакою належності основні засоби поділяють на власні і орендовані. Власні основні засоби – це ті, які є власністю підприємства. Орендовані засоби обліковуються або у орендодавця, або у орендаря в залежності від виду оренди, але щоб виключити можливість подвійного рахунку одних і тих же засобів.

За використанням основні засоби поділяють на діючі, до яких відносяться всі засоби, що використовуються у господарстві, недіючі, або ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємства та окремих цехів, та запасні, що включають різне устаткування, яке знаходиться у резерві і призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються. При такому групуванні визначають суму амортизації.

За галузями народного господарства основні засоби розподіляються на: промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт, зв'язок тощо.

Необоротні активи можуть виражатися у матеріальній формі, у формі фінансових вкладень та розрахунків. Таким чином, розглянемо економічну сутність довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості.

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції, які вкладаються на період більший за один рік, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Розрізняють фінансові інвестиції, які надають право власності (інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного (пайового) капіталу), та інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (боргові цінні папери, довгострокові векселі тощо).

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» №91 від 26.04.2000 р.

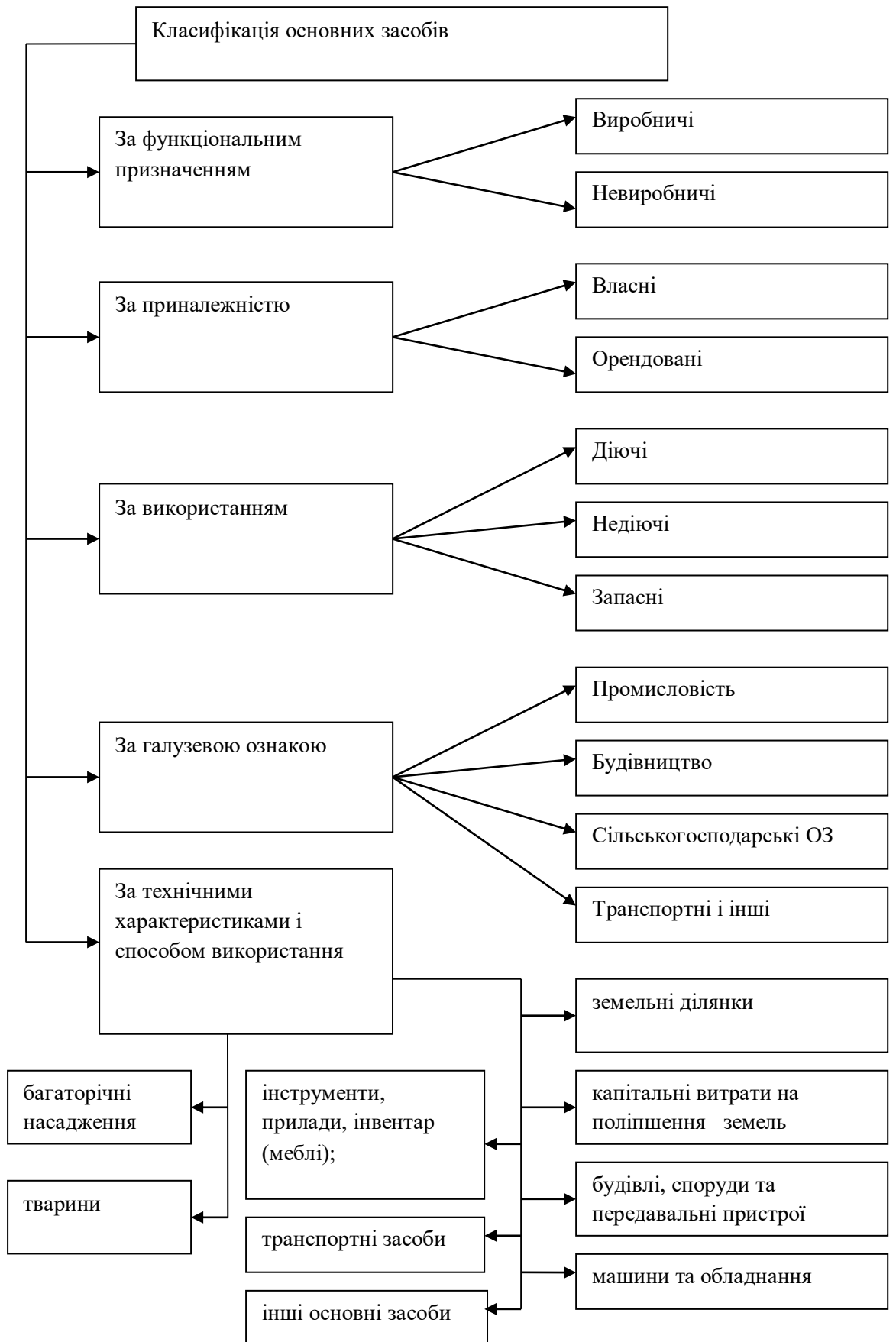


Рис. 6.2. Узагальнена класифікація основних засобів

Довгострокова дебіторська заборгованість – це заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

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

До **відстрочених податкових активів** належить сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки та визначена за НП(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про **довгострокові біологічні активи**, про одержані від їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію визначаються НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

З позицій бухгалтерського обліку **гудвіл** - це різниця між ціною придбання і вартістю матеріальних активів придбаного підприємства, за вирахуванням його зобов'язань при об'єднанні балансів цих підприємств. Узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства здійснюється відповідно до НП(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” (табл. 6.5.)

Таблиця 6.5.

Визначення гудвілу

Назва нормативного документу	Визначення
НП(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”	Гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання.
Податковий кодекс України	Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.
МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”	Гудвіл, що виникає при об’єднанні підприємств – це сплачена покупцем сума, що перевищує ринкову вартість придбання в очікуванні майбутньої економічної вигоди. Гудвіл – це перевищення вартості придбання над придбаною часткою в справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів, що є нероздільним від придбаного підприємства. Фактична вартість гудвілу – це вартість придбання за мінусом різниці справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов’язань і умовних зобов’язань.
US GAAP, SFAS 142 “Гудвіл та інші нематеріальні активи”	Гудвіл – це перевищення вартості придбаного підприємства над вартістю його ідентифікованих активів за вирахуванням зобов’язань.

6.2. Оцінка необоротних активів.

Для обліку операцій з необоротними активами застосовують такі різновиди вартості (рис.6.3.):

- **первісна** – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів;
- **вартість, що амортизується** – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;
- **ліквідаційна** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією);
- **залишкова** – первісна вартість за вирахуванням зносу (знос основних засобів – це втрата ними своїх споживчих якостей і вартості і дорівнює сумі нарахованої амортизації за період експлуатації необоротного активу);
- **переоцінена** – вартість необоротних активів після їх переоцінки⁴
- **справедлива** – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату;
- **середньорічна** - використовується при частому та нерівномірному введенні та вибутті основних засобів з балансу підприємства;
- **відновна** - вартість виробництва необоротних активів у нинішніх умовах.

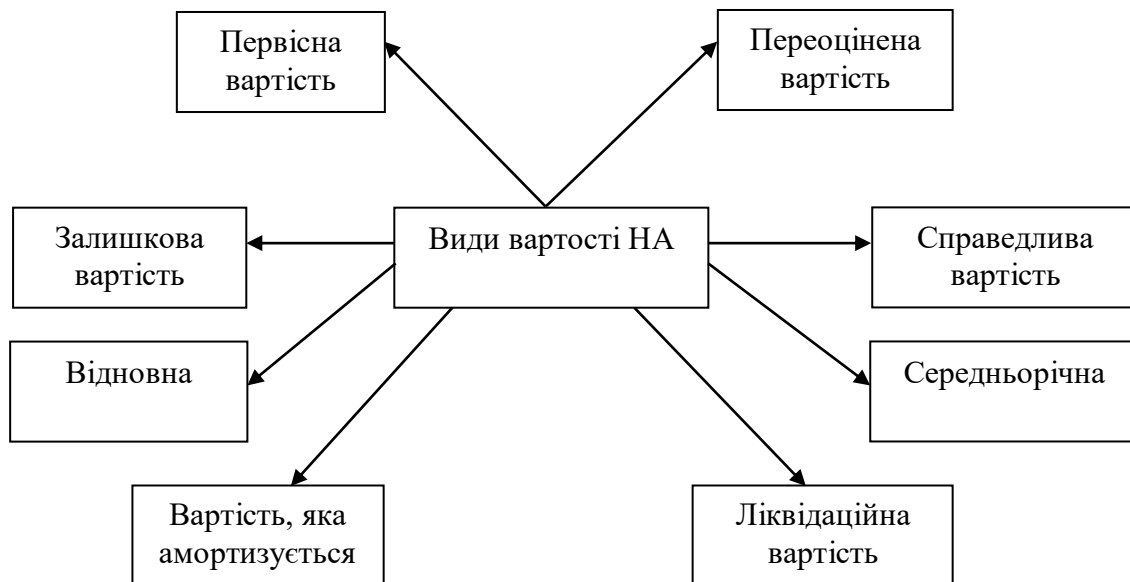


Рис.6.3. Види вартості необоротних активів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації необоротні активи поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті чого зменшується реальна вартість необоротних активів.

Амортизація необоротних активів – поступове систематичне списання вартості необоротних активів в процесі їх корисного використання, пов’язане з їх фізичним і моральним зносом.

У світовій практиці бухгалтерського обліку амортизацію давно визнано процесом розподілу витрат, пов’язаним із придбанням необоротних активів.

У пп. 14.1.3 Податкового кодексу **амортизація** – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Строк корисної експлуатації – це період, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об’єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання (може змінюватись у разі зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виробляється за допомогою цього активу, а також у разі капіталізації наступних витрат, пов’язаних з використанням активу, що покращують його стан).

У зв’язку із зносом нематеріальних активів щомісячно нараховують амортизаційні відрахування за нормами, що розраховані виходячи з їх первинної вартості та строків корисного використання, але не більше 20 років безперервної експлуатації або строку діяльності підприємства. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються на такі нематеріальні активи, як „ноу-хау”, гудвіл, товарні знаки та ін., вартість яких не зменшується в процесі використання.

Відповідно до п.26 НП(С)БО №7 амортизація основних засобів у фінансовому обліку (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням методів, поданих на рис.6.4.



Рис. 6.4. Класифікація методів амортизації основних засобів

Визначення суми амортизаційних відрахувань залежить від особливостей застосування кожного з методів, а саме:

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

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

- **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 відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 «Машини та обладнання» та 5 «Транспортні засоби»;

- **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;

- **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.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу. Розмір амортизаційних відрахувань залежить від балансової вартості основних засобів і норм таких відрахувань, а також від методів їх нарахування.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.

Балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів – сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

Нарахування амортизації починається з наступного місяця після визнання об'єкта основних засобів активом. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні всіх методів, крім виробничого, визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Передбачено особливі правила нарахування амортизації для деяких активів, а саме:

– амортизація об'єктів груп 9 «Інші основні засоби», 12 «Тимчасові (нетитульні) споруди», 14 «Інвентарна тара», 15 «Предмети прокату» нараховується за прямолінійним та виробничим методами;

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

На основні засоби груп 1 «Земельні ділянки» та 13 «Природні ресурси» амортизація не нараховується.

Оцінка довгострокових фінансових інвестицій залежить від шляхів їх надходження, вибуття і методу оцінки на дату балансу. (рис.6.5.)

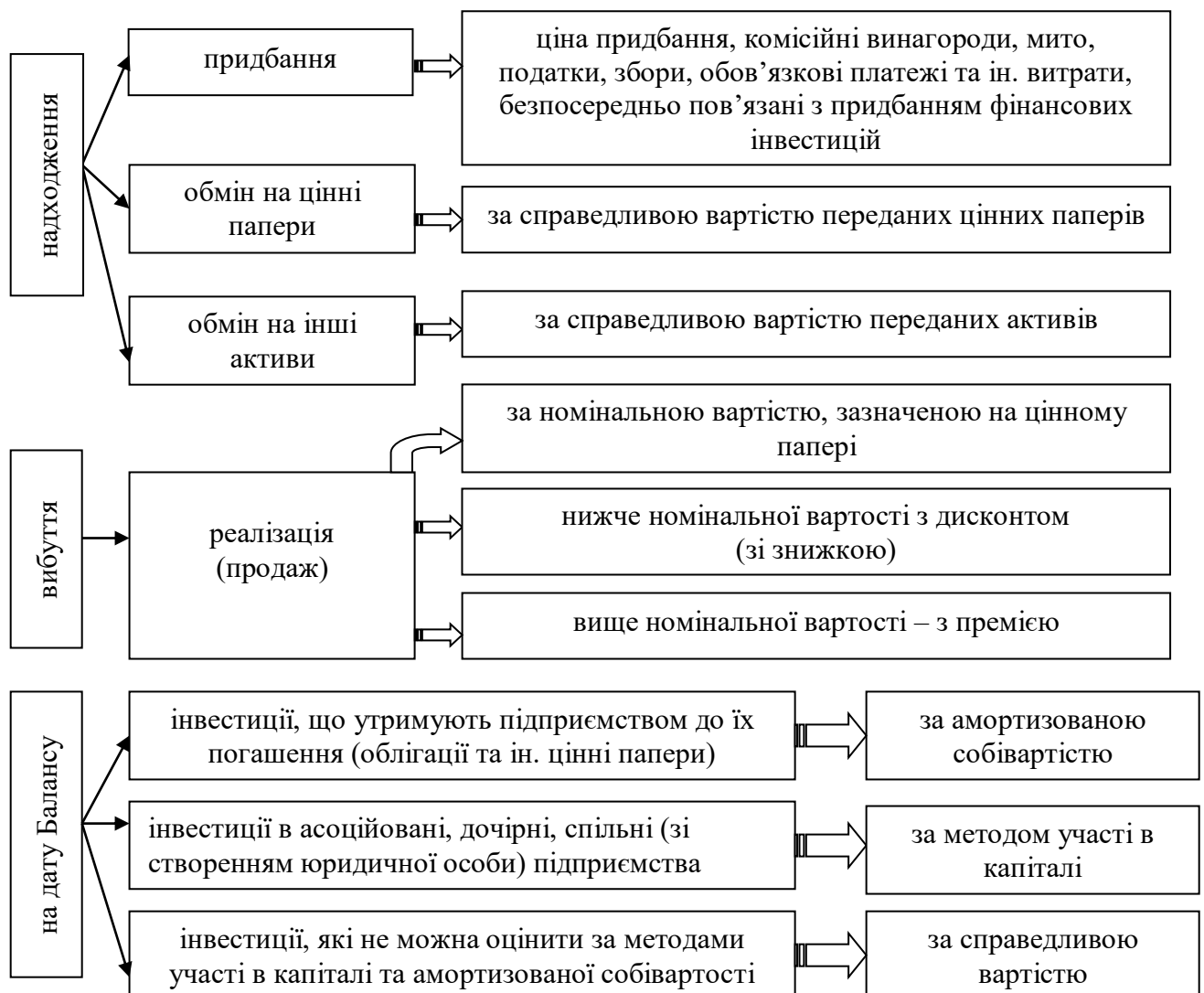


Рис. 6.5. Оцінка фінансових інвестицій підприємства

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю, яка складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів, інших витрат безпосередньо пов'язаних із придбанням фінансових інвестицій.

За НП(С)БО 15 «Дохід» фінансові інвестиції на дату Балансу оцінюють:

- за амортизованою собівартістю;
- за методом участі в капіталі;
- за справедливою вартістю.

Метод оцінки за амортизованою собівартістю полягає у тому, що собівартість фінансової інвестиції на дату балансу збільшується (зменшується) на суму накопиченої амортизації дисконта (премії). Списання різниці між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт чи премія при придбанні) амортизується інвестором від дати придбання до дати погашення за методом ефективної ставки відсотка. Цей метод використовується для оцінки інвестицій, що утримуються на підприємстві до їх погашення.

Алгоритм дій при оцінці фінансових інвестицій за методом амортизованої собівартості включає такі етапи (рис.6.6.):

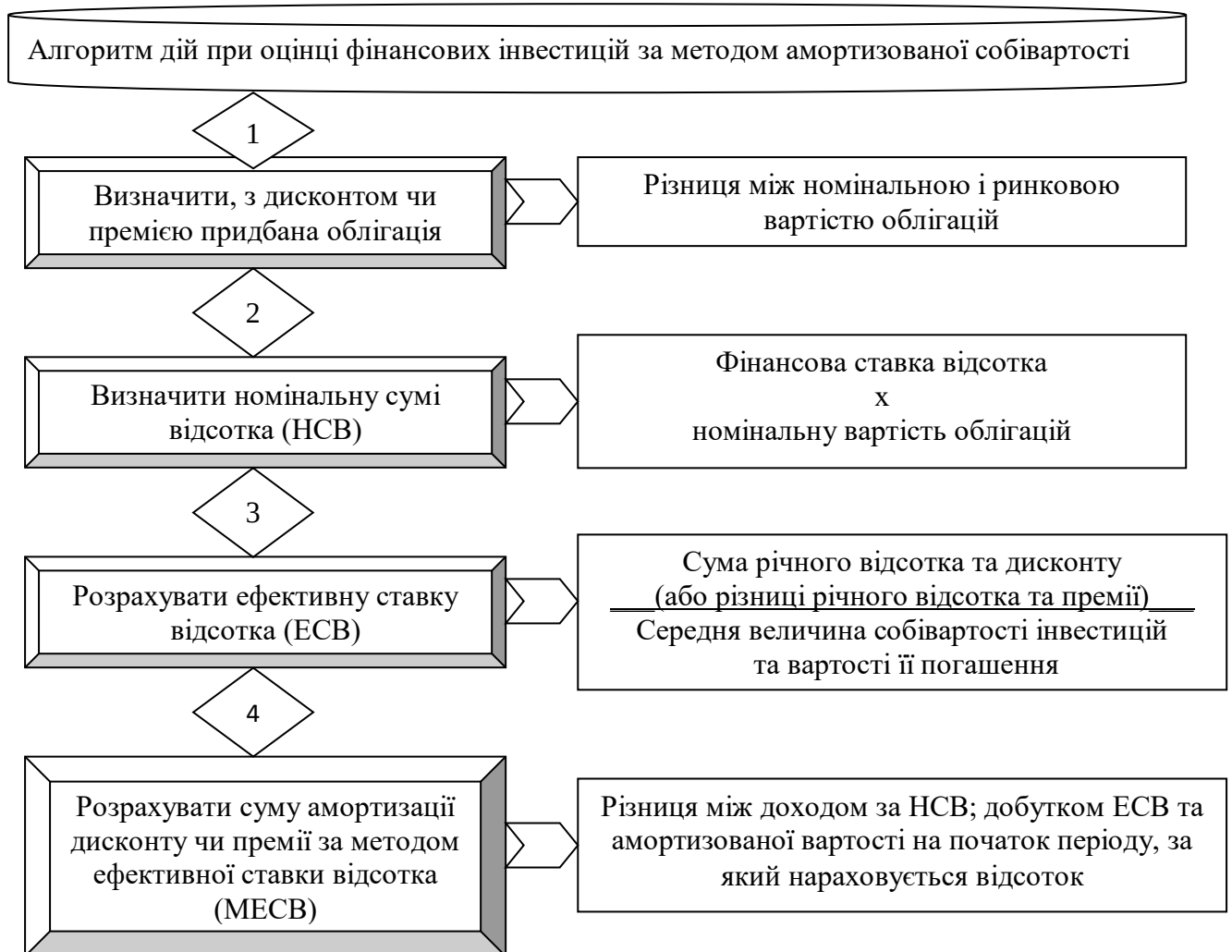


Рис.6.6. Оцінка фінансових інвестицій за методом амортизованої собівартості

Оцінку інвестицій в асоційовані, дочірні, спільні (зі створення юридичної особи) підприємства здійснюють за методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Тобто, фінансові інвестиції на дату балансу відображають за вартістю, визначеною з урахуванням змін загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування.

За справедливою вартістю здійснюють оцінку фінансових інвестицій, які не можна оцінити за методами участі в капіталі та амортизованої собівартості. Якщо інвестиції вільно обертаються на фондовому ринку, то справедлива вартість дорівнює їх ринковій вартості.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається у Балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

6.3. Документування операцій з обліку необоротних активів.

Облік необоротних активів та рух, пов'язаний із здійсненням господарських операцій з їх надходження, внутрішнього переміщення та вибуття, оформляють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Міністерства України від 29.12.95 р. №352.

Перелік типових форм первинної документації, якими оформляють наявність та операції з руху основних засобів, інших необоротних матеріальних а також їх характеристика, наведений у таблиці 6.6.

Таблиця 6.6.

Первинні документи з обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів

№ з/п	Назва та код форми документа	Призначення документа	Характеристика документа
1	2	3	4
1.	Акт приймання-здачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (03-1)	Для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх у експлуатацію; внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації)	Складається комісією на кожний об'єкт окремо, а на декілька – лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість й прийняті одночасно в одному календарному місяці.
2.	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (03-2)	Для оформлення завершених робіт після добудови об'єктів, приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації.	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкта.

продовження таблиці 6.6.

1	2	3	4
3.	Акт на списання основних засобів (03-3)	Для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. На його підставі роблять запис до інвентарного списку основних засобів	Складається у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства (організації). У розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта» відображають витрати з ліквідації і вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання, запасних частин тощо.
4.	Акт на списання автотранспортних засобів (03-4)	Призначено для оформлення вибуття автомобільного транспорту	
5.	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (03-5)	Складається при встановленні, запуску і демонтажу будівельної машини, що взята на прокат.	Відображають відомості про стан машини до її здачі у прокат та після повернення.
6.	Інвентарна картка обліку основних засобів (03-6)	Застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві	Здійснюються записи на підставі акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, технічної та іншої документації. Містить дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизації, відрахувань та ін.
7.	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів (03-7)	Застосовується для реєстрації інвентарних карток з метою їх збереження.	Форма складається в одному примірнику в бухгалтерії
8.	Картка обліку руху основних засобів (03-8)	Складається для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами.	Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
9.	Інвентарний список основних засобів (03-9)	Застосовується у місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами	Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів
10.	Розрахунок амортизації основних засобів (03-14; 03-15; 03-16)	Використовується для розрахунку амортизації основних засобів. При застосуванні журнально-ордерної форми обліку можна застосовувати однойменну Розроблювальну таблицю №6	Реєстр містить дані для розрахунку амортизації в умовах ручної обробки інформації.

Документальне оформлення обліку основних засобів зображено схематично на рис. 6.7.

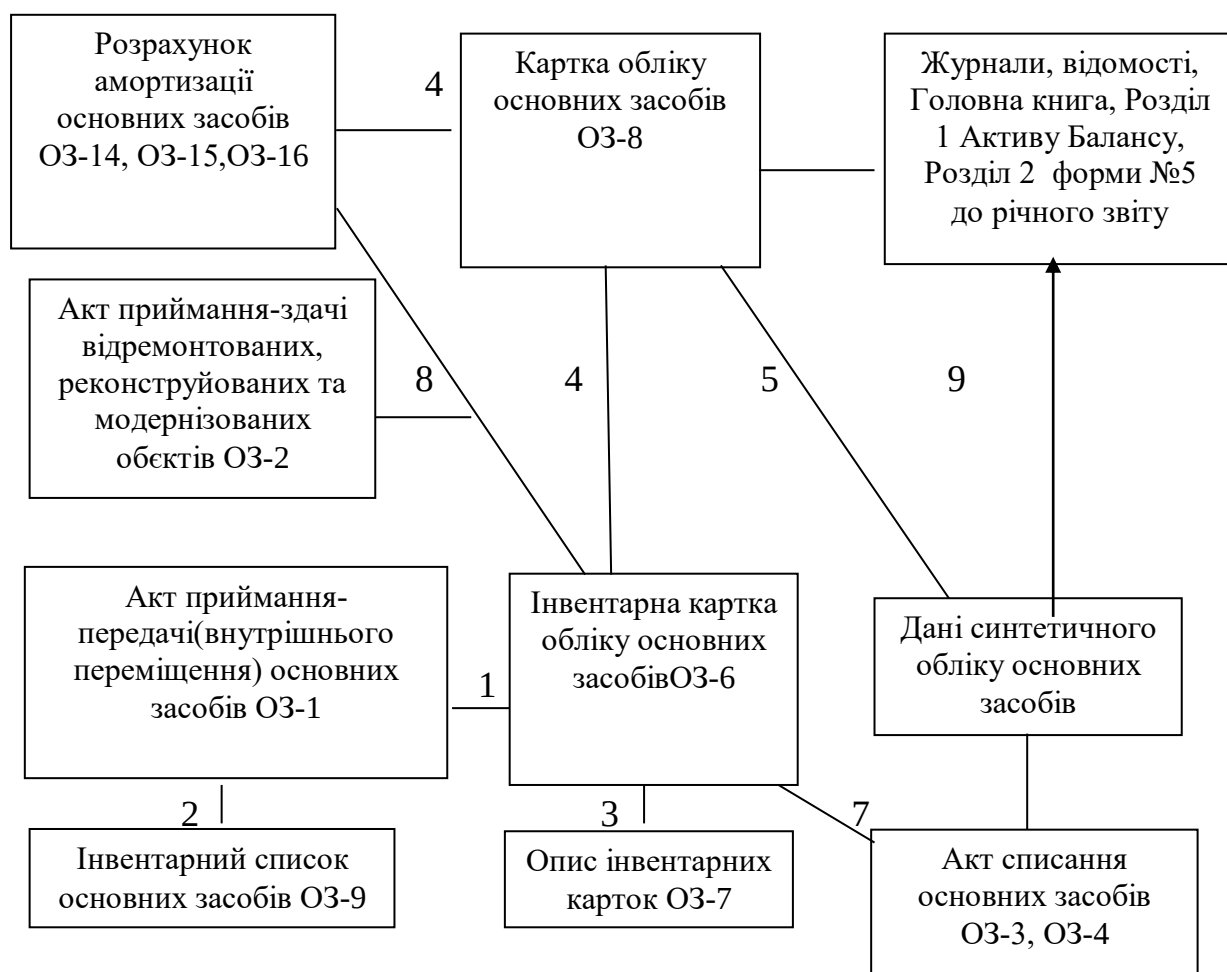


Рис.6.7. Схема документального оформлення обліку основних засобів

Первинні документи, що використовують для обліку капітальних інвестицій у будівництво, яке виконується підрядним та господарським способом представлені на рис.6.8.

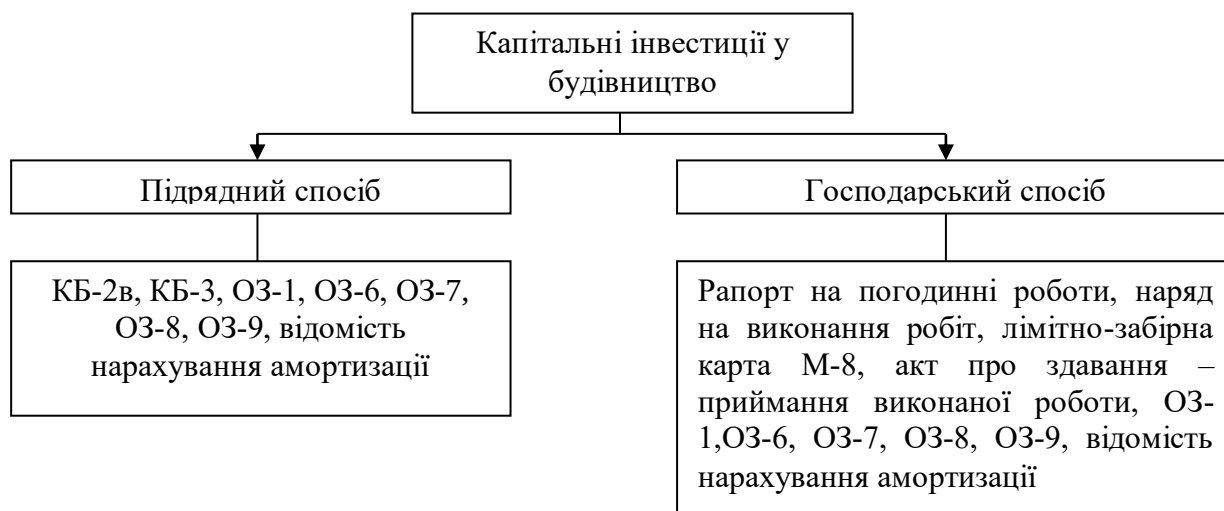


Рис. 6.8. Документування капітальних інвестицій у будівництво

При здійсненні капітальних інвестицій у придбання основних засобів у обліку використовують накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні та документи, що засвідчують оплату за активи.

Оформлення операцій з обліку нематеріальних активів здійснюється із використанням документів, представлених у таблиці 6.7.

Таблиця 6.7.

Документування операцій з обліку нематеріальних активів

Нематеріальний актив	Документальне оформлення прав
Право на користування надрами. Право користування іншими ресурсами природного середовища. Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище.	Дозволи на користування надрами чи іншими ресурсами природного середовища, а також, геологічною чи іншою інформацією про природне середовище
Право користування земельною ділянкою (крім права постійного користування). Право користування будівлею. Право на оренду приміщення. Інші подібні права	Установчий договір про здійснення внеску до статутного капіталу у вигляді права користування. Акт приймання-передачі прав. Відповідний договір про придбання прав (наприклад, придбання емфітевзису, суперфіцію). Витяг із Державного реєстру речових прав на нерухомість
Право на торгові марки (знаки для товарів і послуг). Право на комерційні (фірмові) найменування. Інші подібні права	Свідоцтво про реєстрацію виключного права на знак для товарів та послуг
Винаходи. Корисні моделі. Промислові зразки. Сорти рослин. Породи тварин. Компонування (топографії) інтегральних мікросхем. Комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау. Захист від недобросовісної конкуренції	Свідоцтво про державну реєстрацію авторського права на інтелектуальну власність, стосовно винаходів, корисних моделей, промислових зразків. Державна реєстрація сортів рослин у служб із охорони прав на сорти рослин Міністерства агропромислової політики
Право на літературні, художні, музичні твори. Право на комп'ютерні програми. Право на програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних). Право на фонограми, відеограми. Право на передачі (програми) організацій мовлення. Інші подібні права	Авторські права не потребують державної реєстрації. Права виникають у момент створення твору (самостійно автором, або на замовлення з повною передачею авторських прав замовнику). Реєстрація проводиться за бажанням автора в Державній службі інтелектуальної власності
Право на провадження діяльності. Використання економічних та інших привілеїв. Інші подібні права	Суб'єкт господарювання для проведення ліцензованого виду діяльності повинен отримати ліцензію. Ліцензія видається на визначений у ній строк і не підлягає відчуженню та передачі іншим суб'єктам господарювання

Первинні документи для обліку операцій з необоротними активами згруповано у таблиці 6.8.

Таблиця 6.8.

Документування операцій з необоротними активами

Шифр та назва рахунку	Документи
10“Основні засоби” 11“Інші необоротні матеріальні активи” 12“Нематеріальні активи”	Накладні, акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення), акти списання, довідки, акти переоцінки; рахунки-фактури, контракти, орендні угоди, страхові поліси, інвентарні картки, описи інвентарних карток, інвентаризаційні описи, паспорти з технічними характеристиками інвентарних об’єктів, акти інвентаризації, патенти, свідоцтва
13“Знос (амортизація) необоротних активів”	Розрахунок амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів
14“Довгострокові фінансові інвестиції”	Документи приймання-передачі цінних паперів і внесків у спільну діяльність, свідоцтво на суму здійснених внесків в інші підприємства, виписки банку, прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери, платіжні доручення, установчі документи, договори купівлі-продажу цінних паперів
15 “Капітальні інвестиції”	Акти введення в експлуатацію, акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів, дефектні відомості акти виконаних робіт по ремонту основних засобів, кошториси та угоди на капітальний ремонт, технічне обслуговування основних засобів підрядними організаціями.
16“Довгострокова дебіторська заборгованість”	Договори позики, векселі, договори фінансової оренди
17“Відстрочені податкові активи”	Довідки (розрахунки) бухгалтерії
18 “Інші необоротні активи”	Довідки (розрахунки) бухгалтерії

6.4. Синтетичний облік необоротних активів.

Для обліку необоротних активів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій (затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 №291, зі змінами і доповненнями), визначені рахунки першого класу «Необоротні активи» (табл.6.9.). Це, зокрема, рахунки: 10 «Основні засоби» і 13 «Знос необоротних активів». також виділено рахунок 11 «Інші необоротні активи», сальдо якого разом з сальдо рахунка 10 «Основні засоби» відображаються у балансі загальною сумою за статтею «Основні засоби».

За дебетом рахунка 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’єктів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об’єкта; сума дооцінки вартості об’єкта основних засобів тощо.

За кредитом рахунка 10 відображається вибуття основних засобів унаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а

також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки і зменшення корисності основних засобів тощо.

Таблиця 6.9.

Перелік рахунків з обліку необоротних активів

Синтетичні рахунки з обліку необоротних активів	
Код	Назва
Клас 1. Необоротні активи	
10	Основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи
13	Знос (амортизація) необоротних активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції
16	Довгострокові біологічні активи
17	Відстрочені податкові активи
18.	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи
19	Гудвіл

Інструкцією до Плану рахунків передбачено, що рахунок 10 «Основні засоби» має субрахунки, подані на рис.6.9.:

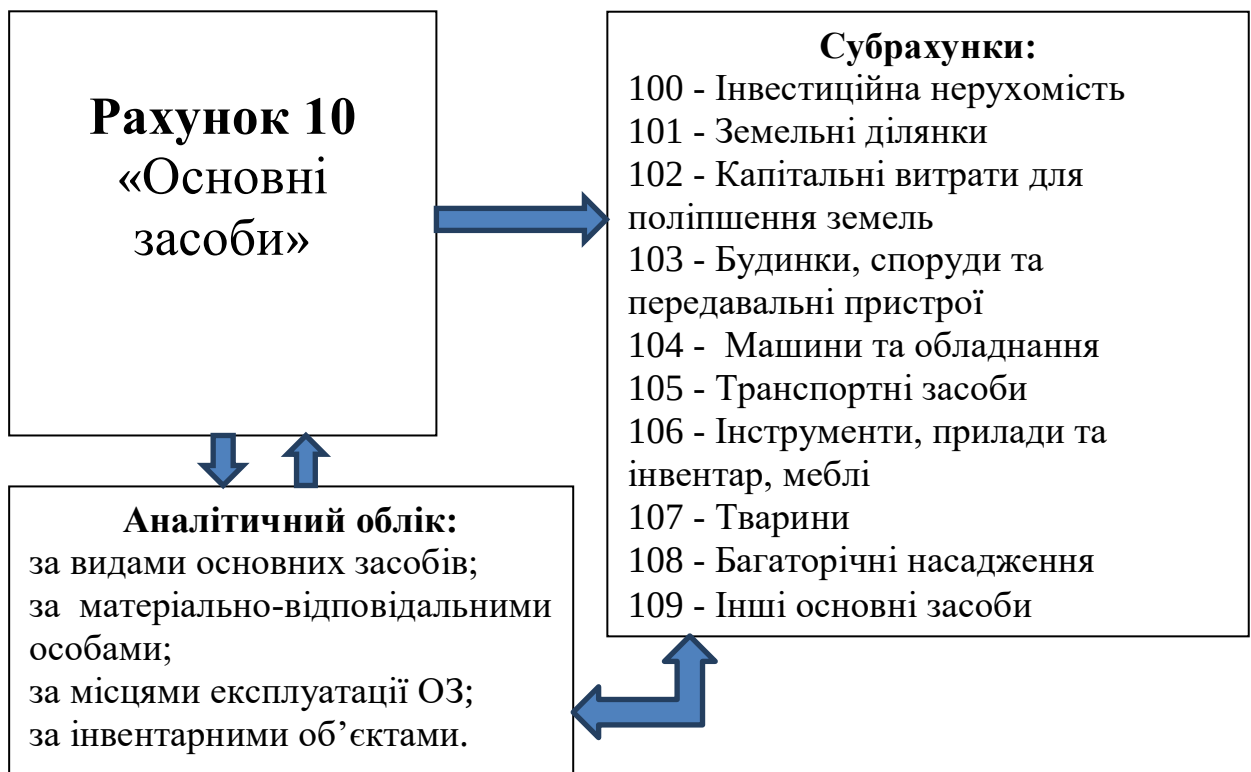


Рис.6.9. Облік на рахунку 10 «Основні засоби»

Аналітичний облік до рахунку 10 «Основні засоби» ведеться за матеріально відповідальними особами, окремими інвентарними об'єктами або групами однорідних об'єктів у розрізі груп, установлених пунктом 5.1 НП(С)БО №7, з поділом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, на виробничі та невиробничі основні засоби.

Наявність і рух інших необоротних матеріальних активів обліковується на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за субрахунками:

- 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»

У зв'язку з тим, що інші необоротні матеріальні активи відносяться до основних засобів, то аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів необхідно вести за окремими об'єктами та групами, установленими пунктом 5.2 НП(С)БО №7.

Знос основних засобів обліковується на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», відповідно на субрахунках:

131 «Знос основних засобів» - узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» - узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11;

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» - узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів;

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» - відображається інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи (обліковані на субрахунках 162 (за первісною вартістю) та 164;

135 «Знос інвестиційної нерухомості» - відображається сума зносу інвестиційної нерухомості, що обліковується на субрахунку 100.

За кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

Рахунок 13 "Знос необоротних активів" кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"
11 "Інші необоротні матеріальні активи"	23 "Виробництво"
12 "Нематеріальні активи"	39 "Витрати майбутніх періодів"
42 "Додатковий капітал"	42 "Додатковий капітал"
	83 "Амортизація"
	91 "Загальновиробничі витрати"
	92 "Адміністративні витрати"
	93 "Витрати на збут"
	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Підприємства, що ведуть бухгалтерський облік з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», суму нарахованої амортизації спершу відображають на рахунку 83 «Амортизація» з подальшим списанням з кредиту цього рахунку у дебет зазначених рахунків витрат діяльності.

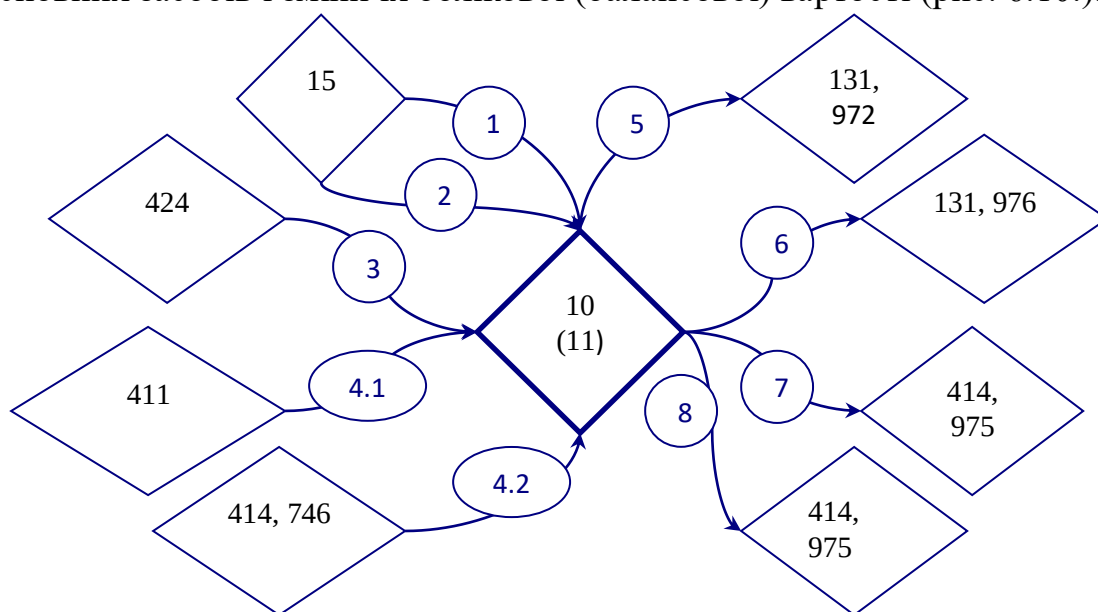
Рахунок 83 "Амортизація" має такі субрахунки:

831 "Амортизація основних засобів";

832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів";

833 "Амортизація нематеріальних активів".

Для наочності облікових записів наведемо загальну схему бухгалтерського обліку основних засобів, в якій відображені основні операції з надходження та вибуття основних засобів і зміни їх облікової (балансової) вартості (рис. 6.10.).



Пояснення до схеми:	
1.	Списання з рахунка капітальних інвестицій і оприбуткування придбаних та збудованих об'єктів основних засобів за первісною їх вартістю.
2.	Списання з рахунка капітальних інвестицій на збільшення вартості об'єктів основних засобів витрат на їх поліпшення.
3.	Оприбуткування за справедливою вартістю безоплатно отриманих об'єктів ОЗ.
4.	Відображення в бухгалтерському обліку суми дооцінки та відновлення корисності об'єктів основних засобів за вирахуванням суми збільшення їх зносу.
4.1.	На суму дооцінки залишкової вартості основних засобів, які раніше не переоцінювались.
4.2.	На суму чергової (останньої) дооцінки основних засобів та відновлення корисності залишкової вартості основних засобів, які раніше переоцінювались.
5.	Списання зносу та залишкової вартості (разом облікової вартості) реалізованих об'єктів ОЗ.
6.	Списання зносу та залишкової вартості ліквідованих та безоплатно переданих об'єктів основних засобів.
7.	Відображення в бухгалтерському обліку суми уцінки об'єктів основних засобів за вирахуванням суми зменшення зносу уцінених об'єктів.
8.	Відображення в бухгалтерському обліку суми втрат від зменшення корисності залишкової вартості об'єктів основних засобів, які раніше переоцінювались.

Рис 6.10. Загальна схема бухгалтерського обліку основних засобів

Наведемо приклади відображення в обліку операцій з надходження та вибуття основних засобів на підприємство:

Приклад 6.1. ДП «Сарненське ЛГ» 02.02. ц.р. придбало пилораму вартістю 240000 грн (з ПДВ). Транспортні витрати сторонньої організації з доставки пилорами склали 240 грн. (з ПДВ). Оплату постачальнику здійснено з поточного рахунку підприємства, а транспортній організації – готівкою. Об'єкт зараховано на баланс на підставі акта № 6.

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1	2	3	4
Відображено вартість пилорами, придбаної у постачальника	152	63	200000
Відображено суму ПДВ, зараховано до податкового кредиту	641	63	40000
Відображено оплату рахунків постачальників за придбані основні засоби (в т.ч. ПДВ)	63	311	240000
Відображено заборгованість за надані послуги, пов'язані з придбанням основних засобів (транспортні)			
- у сумі договірної вартості послуг	152	685	200
- в сумі ПДВ	641	685	40
Видано з каси кошти підзвітній особі для оплати послуг транспортній організації	372	30	240
Відображено оплату вартості послуг сторонніх організацій	685	372	240
Зараховано на баланс придбані і введені в експлуатацію об'єкти основних засобів за фактичною собівартістю придбання (що складає їх первинну вартість)	10	152	200200

Приклад 6.2. Ліквідовано основний засіб, первісна вартість якого 30000 грн, нарахований знос – 25000, витрати, пов'язані з ліквідацією (власними силами) – 180 грн., оприбутковано матеріали від ліквідації (запасні частини та деталі) на суму 420 грн. У таблиці 6.11. відобразимо операції з ліквідації основного засобу.

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1	2	3	4
Списано суму зносу, нараховану по ліквідованому об'єкту основних засобів	131	10	25000
Списано ліквідований об'єкт за залишковою вартістю	976	10	5000
Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ	976	641	1000
Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основного засобу	976	66, 65, 20	180
Оприбутковано матеріали та запасні частини, одержані від ліквідації об'єкта	20	746	420
Списано в кінці звітної періоду на фінансові результати:			
- суму визнаного доходу	746	793	420
- витрати, понесені у зв'язку з ліквідацією об'єкта	793	976	6180
Визначено і списано фінансовий результат (збитки) від ліквідації об'єкта	442	793	5760

Приклад 6.3. Реалізовано автомобіль за 360000 грн. (з ПДВ) Його первісна вартість становить 340000 Сума нарахованого зносу (амортизації) за час його експлуатації становить 320000 грн. Витрати, пов'язані з реалізацією (послуги сторонньої організації) 6000 грн. (з ПДВ)

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
Списано суму зносу, нараховану по автомобілю за час експлуатації	131	10	320000
Списано залишкову вартість автомобіля	972	10	20000
Відображено доход від реалізації	361	742	360000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (для виробничих основних засобів)	742	641	60000
Відображено витрати з реалізації : на вартість послуг сторонньої організації	972	685	5000
На суму ПДВ	641	685	1000
У кінці звітної періоду списано на рахунок фінансових результатів:			
- доходи	742	793	300000
- витрати	793	972	25000

Для обліку необоротних активів, що не використовуються підприємством та підлягають реалізації, використовується рахунок 286 «Необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу» за НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримані для продажу і припинена діяльність».

Приклад 6.4. На підприємстві прийняли рішення продати необоротний актив (основний засіб) іншому підприємству за договірною вартістю 25000 грн. Залишкова вартість ОЗ становить 40000 грн, сума зносу – 30000 грн.

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.Включено ОЗ до групи вибуття (на суму зносу)	131	10	30000
2.Списано суму перевищення залишкової вартості ОЗ над справедливою	949	10	40000- 25000=15000
3.Включено ОЗ до групи вибуття	286	10	40000
4.Відображено продаж об'єкта	377, 682	712	25000
5.Нараховано ПДВ (40000x0,2)	712	641*	8000
6.Списано справедливу вартість ОЗ	943	286	25000

**п.188.1 ПКУ – база оподаткування операцій з постачання НА може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бух обліку, що склалася станом на поч.звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку НА – виходячи зі звичайної ціни).*

Відображення у бухгалтерському обліку ремонтів основних засобів залежить від порядку їх здійснення (рис.6.11).

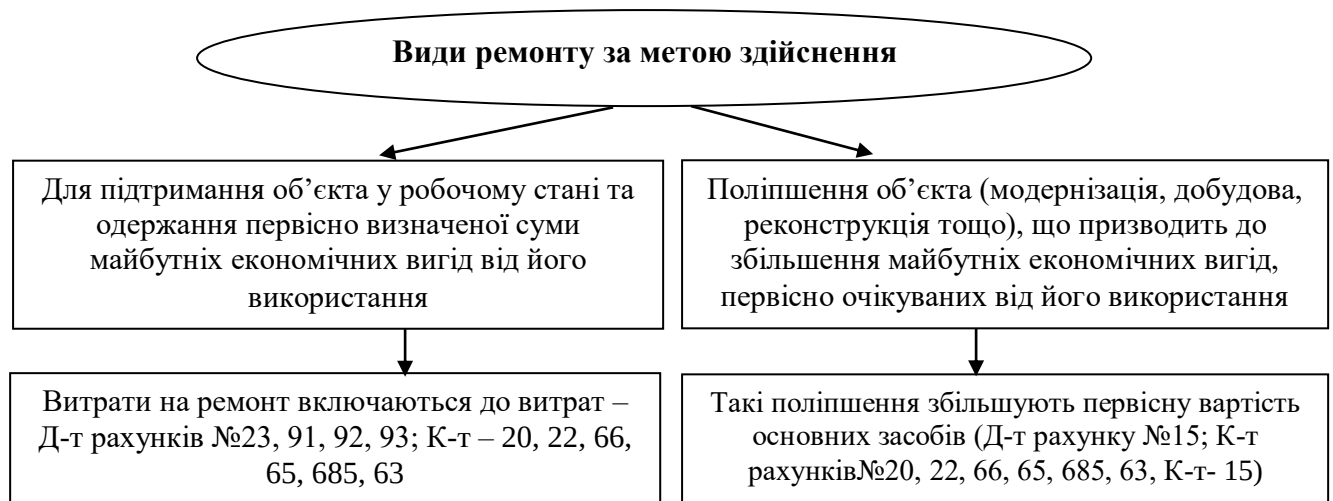


Рис. 6.11. Відображення витрат на ремонт основних засобів

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

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

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).

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства.

На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

На субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» ведеться облік витрат на придбання або виращування (створення)

довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», у тому числі на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»).

Капітальні інвестиції, пов'язані з придбанням обладнання та інших основних засобів, що не вимагають монтажу (вільно розміщені верстати, вимірні прилади, обчислювальна техніка тощо) в бухгалтерському обліку відображаються в наступному порядку (табл. 6.14).

Таблиця 6.14.

Облік капітальних інвестицій з придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних та довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1	2	3
1. Відображено вартість об'єктів, придбаних у постачальників за покупними (відпускними) цінами (в т.ч. ПДВ)	152	63
- основних засобів,	153	
- інших необоротних матеріальних активів	154	
- нематеріальних активів	155	
- довгострокових біологічних активів	641	
2. Відображено суму ПДВ, зараховано до податкового кредиту	641	
3. Відображено оплату рахунків постачальників за придбані необоротні активи (в т.ч. ПДВ)	63	311
4. Відображено заборгованість стороннім організаціям за надані послуги, пов'язані з придбанням необоротних активів (транспортні, реєстраційні тощо)		685
- у сумі договірної вартості послуг	15	
- у сумі ПДВ	641	
5. Відображено оплату вартості послуг сторонніх організацій	685	311
6. Зараховано на баланс придбані і введені в експлуатацію об'єкти за фактичною собівартості придбання (що складає їх первинну вартість):		
- основні засоби	10	152
- інші необоротні матеріальні активи	11	153
- нематеріальні активи	12	154
- довгострокові біологічні активи	16	155

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).

Облік капітальних інвестицій у будівництво основних засобів здійснюється із використанням кореспонденцій рахунків, визначених у табл. 6.15.

Таблиця 6.15.

Облік капітального будівництва об'єкта основних засобів

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1	2	3
Зараховано придбану земельну ділянку до складу основних засобів	101	152
Сплачено за видачу архітектурно-планувального завдання	151	311
Сплачено за отримання технічних умов інженерного забезпечення будівлі		63
Підписано акт приймання робіт з розробки конструкторськими бюро проектно-кошторисної документації на будівництво об'єкта		
Відображено ПДВ	641	311
Перераховано з поточного рахунку підприємства в оплату вартості проектно-кошторисної документації	63	
Підписано акт приймання робіт з розробки робочої документації	151	
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	311
Перераховано з поточного рахунку забудовника - в оплату вартості робочої документації	63	
- підрядній організації на поетапне виконання будівельно-монтажних робіт	371	
Відображено податковий кредит з ПДВ за виданим авансом	644	63
Приймання поетапного виконання робіт згідно за актами, пред'явленими підрядником протягом звітного періоду	151	
Визнано податковий кредит, нарахований у зв'язку з попередньою оплатою будівельних робіт	641	644
Відображено погашення заборгованості підрядчику за рахунок попередньої оплати (авансу)	63	371
Збудований і прийнятий в експлуатацію об'єкт зараховано до складу основних засобів за собівартістю	103	151

Облік нематеріальних активів (рахунок №12).

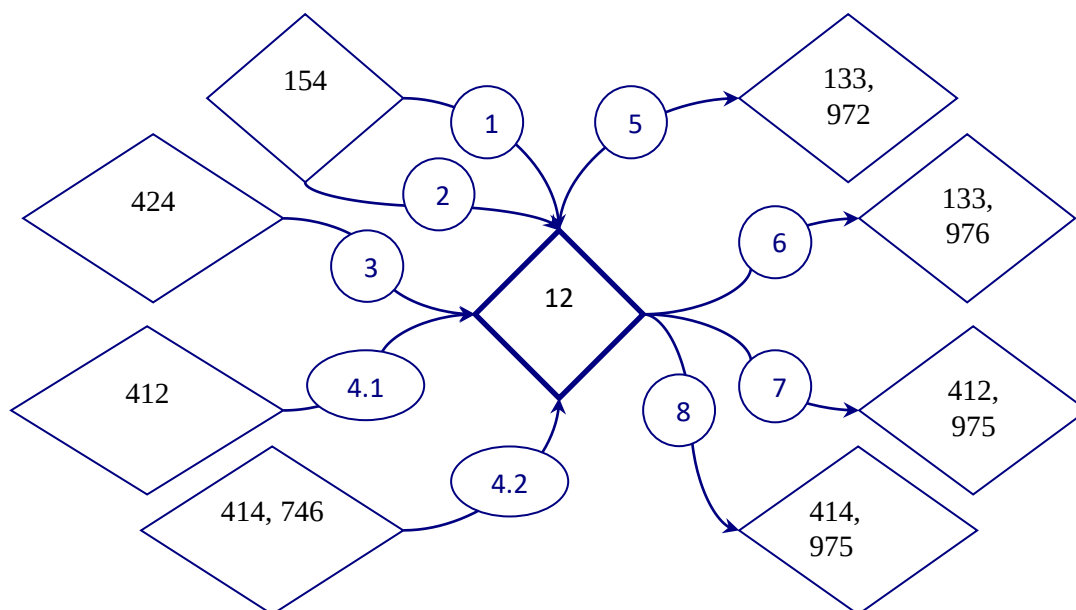
Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» аналогічно тому, як ведеться облік основних засобів.

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 вигід від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

Загальна схема бухгалтерського обліку нематеріальних активів подана на рис.6.12.



Пояснення до схеми:	
1.	На списання з рахунку капітальних інвестицій і оприбуткування придбаних нематеріальних активів за первісною вартістю
2.	На списання з рахунку капітальних інвестицій: витрат на створення об'єктів нематеріальних активів; витрат, здійснених підприємством на модернізацію об'єктів нематеріальних активів.
3.	На оприбуткування за справедливою вартістю безоплатно отриманих об'єктів нематеріальних активів.
4.	На відображення в бухгалтерському обліку суми дооцінки та відновлення корисності переоцінених об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми збільшення амортизації.
4.1.	На суму дооцінки залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше не переоцінювались.
4.2.	На суму чергової (останньої) дооцінки та відновлення корисності залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.
5.	На списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) реалізованих об'єктів нематеріальних активів.
6.	На списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) ліквідованих та безоплатно переданих об'єктів нематеріальних активів.
7.	На відображення в бухгалтерському обліку суми уцінки об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми зменшення амортизації уцінених об'єктів.
8.	На відображення в бухгалтерському обліку суми втрат від зменшення корисності залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.

Рис. 6.12. Загальна схема бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Облік довгострокових фінансових інвестицій (рахунок №14)

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, та має такі субрахунки:

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

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом - їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Облік довгострокових біологічних активів (рахунок №16)

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів призначено рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» за субрахунками:

161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;

165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Облік довгострокової дебіторської заборгованості (рахунок №18)

Рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» призначено для обліку дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, для обліку активів, використання яких, як очікується, неможлива протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також для обліку інших необоротних активів, які не знайшли безпосереднього відображення на інших рахунках обліку необоротних активів.

Рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» має такі субрахунки:

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

- 182 «Довгострокові векселі одержані»;
 183 «Інша дебіторська заборгованість»;
 184 «Інші необоротні активи».

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

Відображення виникнення та погашення довгострокової заборгованості подано на рис. 6.13.

За дебетом		За кредитом	
Рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»			
З кредитом	Виникнення заборгованості	Погашення (списання) заборгованості	З дебетом
	742 Відображено заборгованість орендаря і визнаний дохід від реалізації (відновлення корисності) необоротних активів	37 Включена довгострокова заборгованість до складу поточної заборгованості	
	37 Отримано довгостроковий вексель у погашення заборгованості	31 Погашено довгострокову дебіторську заборгованість	
	301 Видано працівнику довгострокову позику	301 Повернено готівкою раніше видані позики	

Рис.6.13. Схема обліку виникнення та погашення довгострокової дебіторської заборгованості

Облік відстрочених податкових активів (рахунок №17)

Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатись у звітному періоді неможливо.

Відстрочені податкові зобов'язання – це сума податку на прибуток, який сплачуватиметься у наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток – це сума податку на прибуток, що визначена податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

На рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах. За дебетом рахунку відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом - зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Сума відстроченого податкового активу визначається згідно з НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в Балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

Облік гудвілу (рахунок №19)

Облік гудвілу здійснюється на рахунку 19 «Гудвіл» у розрізі субрахунків:

191 «Гудвіл при придбанні»;

193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

Кореспонденції рахунків відображені у табл.6.16.

Таблиця 6.16.

Кореспонденції рахунків з обліку гудвілу

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1. Сплачено кошти за придбане підприємство	377	31
2. Зараховано на баланс кредиторську заборгованість власникам (продавцю) підприємства	377	63
3. Зараховане на баланс придбане майно і дебіторську заборгованість	15, 10, 20, 36	377 15
4. Відображено гудвіл	126	377
5. Нараховано амортизацію гудвілу	92	133
6. Відображено негативний гудвіл*	377	19
7. Негативний гудвіл визнано доходом	19	746

*визначається як вартість придбання за мінусом справедливої вартості чистих активів;

** якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з отриманням збитку, то негативний гудвіл визнається доходом частинами відповідно до кількості збиткових років, а якщо прогноз діяльності беззбитковий, то негативний гудвіл визнається доходом звітного періоду у сумі, що перевищує справедливую вартість придбаних немонетарних активів.

При придбанні підприємством-покупцем чистих активів (ліквідованого підприємства) покупець, починаючи з дати придбання, відображає у Балансі, форма №1, активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання (позитивний або негативний).

Розрахунок гудвілу різниться для цілей бухгалтерського і податкового обліку (рис.6.14.):

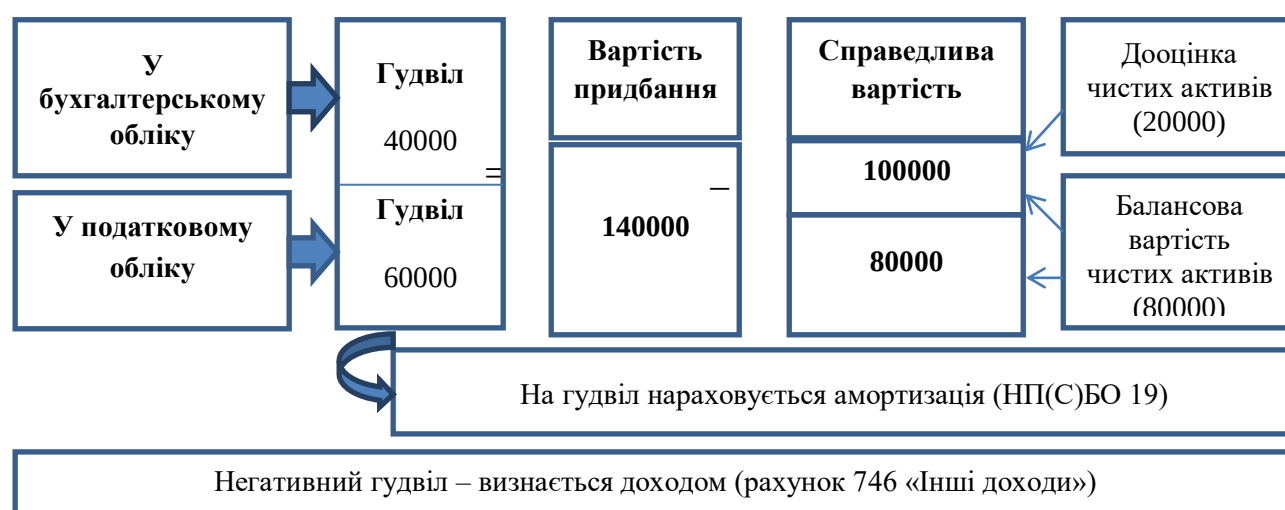


Рис.6.14. Приклад розрахунку гудвілу у бухгалтерському та податковому обліку

?	Питання для самоконтролю

1. Що відносять необоротних активів?
2. Дайте визначення поняттям, пов'язаним з обліком необоротних активів
3. Які види оцінок необоротних активів?
4. Як класифікують основні засоби?
5. Які методи нарахування амортизації ви знаєте?
6. Що відносять до нематеріальних активів?
7. Який порядок документального оформлення обліку руху необоротних активів?
8. Які нормативні документи визначають методологічні засади обліку необоротних активів?
9. Які документи з обліку основних засобів?
10. Дайте характеристику рахунків з обліку необоротних активів
11. Який порядок синтетичного обліку основних засобів?
12. Який порядок синтетичного обліку нематеріальних активів?
13. Як обліковують довгострокову дебіторську заборгованість?
14. Які рахунки призначені для обліку гудвілу?
15. Що відносять до інших необоротних активів?

Завдання для перевірки знань

Завдання 6.1.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку, зазначити первинні документи.

Дані для виконання:

При придбанні основних засобів підприємство понесло витрати:

- отримано від постачальника основні засоби на суму 46000 грн. (в т. ч. ПДВ);

- транспортні витрати 260 грн. (в т. ч. ПДВ);

- витрати на оплату праці робітників, що здійснювали розвантаження і монтаж - 600 грн.;

- відрахування на соціальні заходи від зарплатної плати робітників - ?

- введено в експлуатацію основні засоби - ?

Завдання 6.2.

На підприємстві прийнято рішення про ліквідацію основних засобів, первісна вартість яких становить 130000 грн., сума зносу – 128000 грн. При ліквідації за рішенням комісії оприбутковано металобрухт, вартість якого 1000 грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Завдання 6.3.

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з продажу основних засобів, визначити результат від реалізації і зазначити первинні документи.

Дані для виконання: Реалізовано обладнання за ціною 146000 грн. (в т. ч. ПДВ). Первісна вартість обладнання 217000 грн., знос – 99000 грн.

Завдання 6.4.

Нарахувати амортизацію обладнання: а) прямолінійним методом; б) методом зменшення залишкової вартості; в) прискореного зменшення залишкової вартості; г) кумулятивним методом; д) виробничим. Відобразити дані операції в бухгалтерському обліку.

Дані для виконання:

Показник	Варіант			
	1	2	3	4
1. Первісна вартість устаткування	10000	20000	8000	4000
2. Ліквідаційна вартість	1000	4000	1500	500
3. Термін використання, роки	5	5	5	5
4. Обсяг виробництва, од.:				
1 рік	6000	15000	10000	6000
2 рік	7500	14000	12000	4000
3 рік	7000	16000	9700	3500
4 рік	6000	10000	9000	3000
5 рік	5600	8000	8000	2800

Завдання 6.5.

ПП „Ерудит” придбало право на використання торгової марки за 2400 грн. (в т. ч. ПДВ). Витрати на юридичне оформлення даного права – 540 грн. (в т. ч. ПДВ). Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з оприбуткування нематеріального активу і зазначити первинні документи.

Завдання 6.6.

Підприємство побудувало будівлю офісу. Витрачено матеріалів – на суму 200 000 грн., МШП – 40 000 грн., зарплата робітників, зайнятих будівництвом – 500 000 грн., ЄСВ – ?, амортизація будівельного обладнання – 60 000 грн. Будівлю введено в експлуатацію.

Відобразити операції на рахунках обліку.

Завдання 6.7.

Підприємство придбало програмне забезпечення для потреб бухгалтерії на суму 8100 грн., у тому числі ПДВ. Строк його корисного використання встановили п'ять років.

Обрати метод нарахування амортизації об'єкта, скласти бухгалтерські записи за операціями.

Тестові завдання:

1. Яке НП(С)БО регулює порядок обліку необоротних активів?

- а) НП(С)БО 9;
- б) НП(С)БО 7; 28;
- в) НП(С)БО 10, 26;
- г) НП(С)БО 7; 8; 10; 12; 30; 28.

2. Які витрати не включаються до первісної вартості основних засобів?

- а) ввізне мито;
- б) витрати на монтаж;
- в) витрати на сплату відсотків за кредит;
- г) немає правильної відповіді.

3. Вартість об'єкта основних засобів, за якою він може бути обмінаний в операції між обізнаними, незалежними сторонами – це:

- а) первісна вартість;
- б) залишкова вартість;
- в) справедлива вартість;
- г) відновна вартість

4. Сума коштів, яку підприємство очікує отримати від реалізації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання за мінусом витрат на продаж – це:

- а) справедлива вартість;
- б) залишкова вартість;
- в) ліквідаційна вартість;
- г) первісна вартість.

5. За якою вартістю основні засоби відображаються у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства:

- а) залишковою;
- б) первісною;
- в) переоціненою;
- г) відновною.

6. Систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, упродовж строку їх корисного використання – це:

- а) амортизація;
- б) знос;
- в) переоцінка;
- г) інфляція.

7. Безоплатно отримані і внесені до статутного капіталу основні засоби оцінюються за вартістю:

- а) первісною;
- б) залишковою;
- в) справедливою;
- г) індексованою.

8. Для оприбуткування основних засобів на підприємстві використовують:

- а) Акт приймання – передачі;
- б) накладну;
- в) прибутковий ордер;
- г) відомість.

9. Який документ відкривається на кожний інвентарний об'єкт основних засобів?

- а) інвентарна картка;
- б) картка складського обліку;
- в) інвентарний список;
- г) прибутковий ордер.

10. До нематеріальних активів відносять:

- а) багаторічні насадження;
- б) предмети прокату;

- в) авторські права;
 - г) всі відповіді вірні.
11. Усі витрати на придбання основних засобів відображаються на рахунку:
- а) 10 „Основні засоби”;
 - б) 15 „Капітальні інвестиції”
 - в) 63 „Розрахунки з постачальниками”;
 - г) 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”.
12. Переоцінка основних засобів здійснюється якщо:
- а) первісна вартість менша справедливої більше ніж на 15 %;
 - б) залишкова вартість менша справедливої більше ніж на 10 %;
 - в) залишкова вартість більша справедливої більше ніж на 10 %;
 - г) немає правильної відповіді.
13. Як знайти індекс переоцінки?
- а) залишкову вартість поділити на справедливу вартість;
 - б) первісну вартість поділити на справедливу вартість;
 - в) справедливу вартість поділити на залишкову вартість;
 - г) індекс переоцінки рівний індексу інфляції.
14. Об’єктом амортизації не є наступні необоротні активи:
- а) авторські права; б) земля; в) будівля офісу; г) малоцінні необоротні активи.
15. На які необоротні активи амортизація може нараховуватися 50 % в місяці передачі об’єкта у використання і 50 % при списанні з Балансу?
- а) транспортні засоби;
 - б) малоцінні необоротні матеріальні активи;
 - в) авторські права;
 - г) предмети прокату.
16. Для ведення обліку основних засобів призначено рахунки:
- а) 10; 11; 13; 15; б) 10; 40; 45; 12; 13; в) 10; 13; 79; г) 10, 23, 50, 13.
17. Нарахування амортизації на основні засоби виробничого призначення здійснюється:
- а) по дебету рахунка 13 і кредиту рахунка 23;
 - б) по кредиту рахунка 10;
 - в) по дебету рахунка 23 і кредиту рахунка 13;
 - г) по дебету рахунка 91 і кредиту рахунка 10.
18. Будівництво будинку офісу власними силами підприємства відображається проведеннями:
- а) Дт 151 Кт 20,66,65,63,13;
 - б) Дт 152 Кт 20,66,65,63,13;
 - в) Дт 103 Кт 20,66,65,63,13;
 - г) Дт 20,66,65,63,13 Кт 151.

Теми рефератів:

1. Сутність та класифікація основних засобів.
2. Особливості оцінки необоротних активів у бухгалтерському обліку та звітності.
3. Нематеріальні активи, їх класифікація та оцінка.
4. Особливості обліку гудвілу.

Тема 7. Облік запасів

- 7.1.Поняття запасів та їх класифікація.
- 7.2.Оцінка запасів.
- 7.3.Документування операцій з руху запасів.
- 7.4.Синтетичний та аналітичний облік запасів.

7.1. Поняття запасів та їх класифікація.

Запаси, як правило, є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

У НПСБО 9 «Запаси» визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Вимоги НПСБО не розповсюджуються на активи, оцінку яких регулюють інші стандарти (*це незавершені роботи за будівельними контрактами, фінансові активи, молодняк тварин на відгодівлю, продукцію сільського і лісового господарства, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації за іншими положеннями*).

Запаси визнаються активом, якщо: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Не усі матеріальні цінності можуть бути визнані запасами і не відображаються у складі активів при складанні фінансової звітності. Наприклад матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства за їх вартістю обліковуються як витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю.

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Отже, **запаси** – це оборотні активи, не обмежені у використанні та призначені для реалізації або використання впродовж року чи операційного циклу, якщо він довший за рік.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси класифікуються у НП(С)БО 9 у залежності від способу отримання та напряду використання. Складові запасів згруповані у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1.

Класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку

№п/п	Складові запасів (НП(С)БО 9 «Запаси»)	Шифр рахунків згідно Плану рахунків
1.	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби й інші матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб.	20 «Виробничі запаси»
2.	Незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.	23 «Виробництво»
3.	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом	26 «Готова продукція» 25 «Напівфабрикати»*, 24 «Брак у виробництві»**
*Продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування обліковується підприємствами, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція.		
** Продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.		
4..	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу	28 «Товари»
5.	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються менше одного року або протягом нормального операційного циклу, якщо він більше одного року (такі як інструменти, господарський інвентар, спеціальний одяг та ін)*	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**
6.	Поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства після її первісного визнання.	21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція с/г виробництва»

*Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми. Крім того, будь-які предмети, що придбаваються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

**Для обліку МШП, строк корисного використання яких більше року та вартістю більше 20000 грн. (їх відносять до необоротних активів) призначено рахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група. Такою одиницею може бути вид, сорт, марка запасу, тобто кожен номенклатурний номер.

Для цілей бухгалтерського обліку всі запаси підприємства можуть також об'єднуватись за двома групами, що визначають рівень їх приналежності підприємству: - запаси, які є власністю підприємства; - запаси, які не є власністю підприємства, але перебувають на його території.

Кожна група поділяється на види запасів, поданих на рис. 7.1.

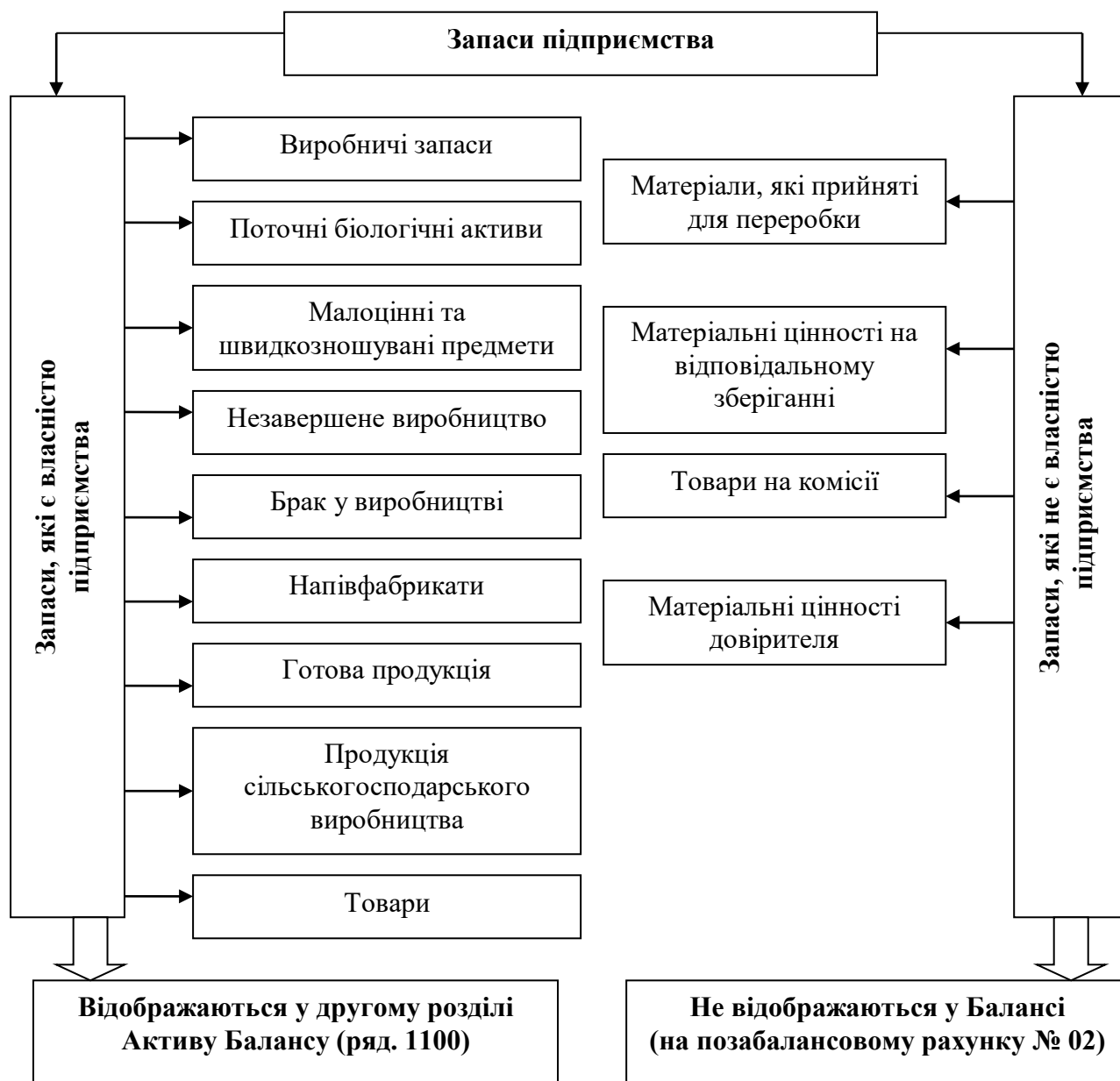


Рис. 7.1. Класифікація запасів підприємства для цілей бухгалтерського обліку

Склад запасів на кожному окремому підприємстві залежить від виду діяльності підприємства. Якщо для торговельного підприємства основна частина запасів – це товари, то для виробничого – виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція.

Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством (установою, організацією), у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна.

У НП(С)БО 9 подається визначення термінів, класифікація запасів, на які поширюються його норми, порядок визнання та первісна оцінка запасів, оцінки вибуття запасів, оцінка запасів на дату складання балансу, розкриття інформації, що стосується запасів у примітках до фінансової звітності. Структура НП(С)БО 9 «Запаси» наведена у табл. 7.2.

Таблиця 7.2.

Структура НП(С)БО 9 «Запаси»

Розділ	Зміст
п.1.4. Загальні положення	Визначається сфера дії положення та терміни, що у ньому використовуються.
п. 5-15. Визначення та первісна оцінка запасів	Наводиться послідовність визнання запасів активами, склад запасів для цілей бухгалтерського обліку, послідовність визнання первісної вартості запасів при їх надходженні.
п. 16-23. Оцінка вибуття запасів	Дається характеристика методів оцінки при вибутті запасів і порядок списання вартості МШП.
п. 24-28. Оцінка запасів на дату балансу	Зазначається порядок оцінки запасів на дату складання звітності й уцінки запасів.
п. 29. Розкриття інформації про запаси у примітках до бухгалтерської звітності	

7.2. Оцінка запасів

Оцінку запасів за їх окремими видами слід розглядати на наступних етапах їх руху: при надходженні запасів, при вибутті запасів та на дату складання звітності. (рис.7.2.)

**Рис. 7.2. Види оцінки запасів**

Отримані або вироблені запаси зараховуються на Баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення. У залежності від способу надходження на підприємство первісна вартість запасів визначається по-різному. Порядок формування первісної вартості запасів при їх надходженні подано у таблиці 7.3.

Таблиця 7.3.

Формування первісної вартості при надходженні запасів

Надходження запасів	Вартість, за якою зарахов. на баланс	Порядок формування вартості
Придбано за плату	Первісна вартість	Складається з таких фактичних витрат: - суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати; - ін. витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Виготовлено власними силами	Виробнича собівартість	Сума фактичних витрат на виготовлення власними силами підприємства, визначається за НП(С)БО «16 «Витрати».
Внесено до зареєстрованого капіталу підприємства	Справедлива вартість	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених при придбанні запасів відповідно до п.9 НП(С)БО 9 «Запаси»
Одержано безоплатно	Справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених при придбанні запасів пунктом 9 НП(С)БО 9 «Запаси»	
Придбано в результаті обміну: - на подібні запаси	Балансова або справедлива вартість	Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість, різниця між справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
- на неподібні запаси	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або її еквівалентів, яка була передана (одержана) у процесі обміну.	

Для правильності оцінки виробничих запасів при їх надходженні особливу увагу надають обліку транспортно-заготівельним витратам (ТЗВ), які на практиці включаються до первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні. Але у тих випадках, коли такі витрати відносяться до різних видів запасів, розподіляють їх суму пропорційно витрат які відносяться до вартості сировини і товарів. Для рівномірного списання накопичені суми ТЗВ щомісячно розподіляються між сумами залишку запасів на кінець звітного періоду та сумою запасів, які вибули у звітному місяці. Це роблять у два етапи

1) визначається середній відсоток транспортно-заготівельних витрат:

$$ТЗВ\% = (ТЗВ_{п} + ТЗВ_{к}) / (З_{п} + З_{к}) \quad (7.1.)$$

де: ТЗВ – вартість послуг включених до вартості всіх запасів на кінець звітнього періоду та ТЗВ, здійснені у звітному періоді; Зп і Зк - вартість запасів на початок періоду і що надійшли у звітному періоді.

2) шляхом множення отриманого результату на **купівельну вартість запасів** визначається сума ТЗВ, яку слід додати до вартості запасів.

Отже, сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ та вартості запасів, що вибули, з відображенням їх на тих же рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно НП(С)БО 9 «Запаси» їх оцінка здійснюється за одним методів, розглянутих у табл.7.4.

Таблиця 7.4.

Методи оцінки вибуття запасів

Метод вибуття запасів	Характеристика методу оцінки запасів
ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного.
середньозваженої собівартості	Оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів.
ФІФО	Запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку).
нормативних затрат	Оцінка у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів ,праці, виробничих потужностей і діючих цін. Загальне відхилення на продукцію (ЗВП), що надійшла з виробництва за місяць, розраховується за формулою: $ЗВП = Фк \times Фц - Нк \times Нц$, де: $Фк$ – фактична кількість виробленої продукції, $Фц$ – ціна одиниці продукції, $Нк$ – визнана нормативна (стандартна) кількість для фактичного результату, $Нц$ – нормативна (стандартна) ціна одиниці продукції або $ЗВ = ФС - НС$, де: $ФС$ – фак. собівартість, $НС$ – нормативна собівартість.)
ціни продажу	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів (СРТ) визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари: $СРТ = ПВРТ - ТНРТ$, де: $ПВРТ$ – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів; $ТНРТ$ – сума торговельної націнки на реалізовані товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари (ТНРТ) визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки: $ТНРТ = ПВРТ \times СВРТ$, де: $СВРТ$ – середній відсоток торговельної націнки*.

*Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок місяця й торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Підприємство має право самостійно вибирати один із варіантів методу оцінки та обрати одну із систем списування – постійну або періодичну, розбіжність яких полягає у послідовності розрахунку таких двох елементів обліку, як визначення кредитового обороту та залишків на кінець періоду.

Так, якщо підприємство *періодично* списує, то діє за такою формулою:

Вартість матеріалів, які необхідно списати = Залишки на початок місяця + Надходження матеріалів за період – Залишки на кінець місяця за даними інвентаризації (7.2.)

При постійному списуванні:

Залишки на початок місяця + Надходження за період – Вартість що підлягає списанню = залишки на кінець (сальдування). (7.3.)

Оцінка запасів за національними і міжнародними стандартами має відмінності (табл.7.5.).

Таблиця 7.5.

**Порівняльна характеристика оцінки запасів
за НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»**

НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Оцінка запасів при надходженні	
Собівартість формується з наступних витрат:	
– При придбанні в постачальника – суми, які сплачуються відповідно до договору постачальнику за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат. – При виготовленні власними силами – витрат, які створюють виробничу собівартість, визначену за НП(С)БО 16. – При внесенні до статутного капіталу – справедливої вартості, узгодженої з засновниками підприємства з врахуванням витрат, які входять до первісної вартості запасів, що придбані в постачальника.	– Витрати на придбання - ціна придбання; мито й інші податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження і розвантаження, й інші витрати. – Витрати на переробку - безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. – Інші витрати – інші витрати, якщо вони сталися під час доставки запасів до їх теперішнього місця розпакування і приведення до поточного стану.
Оцінка запасів при витрачанні	
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість.	
Нормативні затрати, ціни продажу.	Стандартних витрат, метод роздрібних цін.
Оцінка запасів на дату балансу	
Найменша з двох оцінок: первісна вартість чи чиста вартість реалізації.	Найменша з двох оцінок: собівартість чи чиста вартість реалізації.
Визначення чистої вартості реалізації	
Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.	Чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

У ф№5 «Примітки до річної фінансової звітності» обов'язково подається інформація про: методи оцінки запасів; балансову вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, заставу задля гарантії зобов'язань; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена уцінка запасів.

Окрім НП(С)БО 9 та МСБО 2 «Запаси», порядок визнання та оцінки запасів, документальне оформлення руху запасів, облік і контроль наявності та руху запасів в місцях їх зберігання та у виробництві, регулюють Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Мінфіну від 10.01.2007 р №2 (у редакції 14.01.2020 р.), які можуть застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ).

7.3. Документування операцій з руху запасів.

Для своєчасного і достовірного подання інформації про наявність і рух товарно-матеріальних цінностей на підприємстві бухгалтерська служба повинна забезпечити правильне документальне оформлення та систематичний облік надходження, видатку і переміщення запасів.

Для складського обліку запасів передбачені первинні документи, подані у таблиці 7.6.

Таблиця 7.6.

Первинні документи для організації складського обліку запасів

№ п.п	Назва і форма документа	Призначення документа
1	2	3
1.	Картка складського обліку матеріалів (ф№ М-12)	Застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
2.	Реєстр прийняття-здачі документів (ф.№ М-13)	Використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
3.	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф№ М-14)	Використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
4	Матеріальний ярлик (ф№ М-16)	Застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, служить для матеріальних цінностей паспортом
5.	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф№М-18)	Складається завідуючим складом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
6.	Матеріальний звіт (ф. № М-19)	Складається матеріально відповідальною особою і передається у бухгалтерію, відображає рух запасів на складі за певний період.

продовж табл. 7.6.		
1	2	3
7.	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф.№ МШ-2)	Використовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) для тривалого користування
8.	Інструментальна марка	Для обліку інструментів (пристроїв), виданих робітнику із складу цеху для короткострокового користування, яка при здачі інструментів комірнику, повертається робітникові.
9.	Документи з інвентаризації та оформлення її результатів: Інвентаризаційні описи (ф№М-21), акти інвентаризації, звіряльні відомості.	Оформлюються відповідно до вимог, установлених для первинних документів з урахуванням обов'язкових реквізитів, передбачених Положенням № 88. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації.

Постачання запасів на підприємствах, як правило, здійснюється за попередньо укладеними договорами купівлі-продажу між підприємством-покупцем та підприємством-постачальником, у яких зазначаються кількість та вартість, умови, терміни та умови поставок запасів, форми оплати та ін.

Документальне оформлення оприбуткованих матеріальних цінностей залежить від джерел їх надходження на підприємство. Так, товарно-матеріальні цінності можуть бути придбані:

- у постачальника (ТМЦ супроводжуються товарно-транспортними накладними (ф№1-ТН), рахунками-фактурами (ф№63), дорученнями (ф№М-2) рахунками, накладними, податковими накладними, платіжними вимогами-дорученнями, ярликами, свідоцтвами про визнання відповідності та якості та ін.)

- підзвітними особами у торговельній мережі за рахунок коштів, виділених на господарські потреби (виписується на матеріально-відповідальну особу доручення, складається Акт закупівлі товарно-матеріальних цінностей. Документом, що підтвердить кількість і вартість ТМЦ є товарний чек, доданий до авансового звіту з посиланням на номери прибуткових ордерів);

- виготовлені у власному виробництві (накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11), прибутковий ордер (ф.№М-4);

- отримані від ліквідації основних засобів (Акт ліквідації основних засобів; прибутковий ордер).

Первинні документи постачальника реєструються в журналі реєстрації прибуткових документів. У бухгалтерії складаються нагромаджувальні відомості випуску готової продукції та відвантаженої продукції.

Відповідно до первинних документів на запаси, що надійшли заповнюються прибуткові ордери (ф№ М-4)., які виписуються на кожний номенклатурний номер або партію товарно-матеріальних цінностей.

Важливим документом для оприбуткування запасів є вантажна квитанція, яка засвідчує дійсність відправлення вантажу, служить підставою для його отримання і для пред'явлення претензії. Найбільш доцільним способом оформлення прийняття товарно-матеріальних цінностей, що надійшли, є застосування

спеціального штампу на супровідних документах із підписом матеріально-відповідальної особи, що приймає цінності або приймальним актом.

При виявленні невідповідності кількості або якості ТМЦ, що надійшли, за даними супровідних документів отримувач складає акт про приймання матеріалів (ф.№ М-7). Для перевірки ТМЦ і складання акту створюється комісія, до складу якої обов'язково входять матеріально-відповідальна особа і представник постачальника.

При виявленні нестач або псування товарно-матеріальних цінностей, що надійшли залізничним транспортом, водним або повітряним транспортом, підприємство повинно вимагати від залізниці чи порту складання комерційного акту.

Матеріальні цінності без супровідних документів і рахунків-фактур називають "невідфактуровані поставки". Такі запаси оприбутковуються на склади за існуючими запропонованими цінами або виходячи з оцінки попередніх поставок аналогічних ТМЦ.

Запаси можуть вважатися такими, що знаходяться в дорозі, тільки протягом визначеного терміну для їх доставки від місця відвантаження до місця призначення. Після закінчення цього терміну вживаються заходи щодо розшуку вантажу, а до вартості товарно-матеріальних цінностей пред'являється претензія.

Передумовою здійснення імпорتنих операцій є проведення переговорів з іноземним контрагентом та укладання імпортного контракту.

Облік руху імпорتنих товарів починається з акцепту рахунку-фактури постачальника за відвантажений товар. Розрахунки з іноземної фірмою-постачальником можуть відображатися в бухгалтерському обліку до початку обліку товароруху чи після залежно від форми розрахунків. В Україні сьогодні найпоширенішими формами розрахунків за імпортні товари є: документарне інкасо, документарний акредитив і банківський переказ.

Зобов'язання щодо сплати ПДВ при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України виникають у день оформлення ввізної митної декларації, однак сплату податку можна відстрочити шляхом видачі податкового векселя (дане положення не застосовується при імпорті робіт, послуг).

Вибуття запасів здійснюють згідно з вимогами угод, інструкцій про порядок прийняття продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю та якістю, стандартів, технічних та особливих умов постачання окремих цінностей.

Вибуття запасів оформляють за документами:

- при відпуску матеріалів у виробництво: лімітно-забірна карта (ф.№ М-8 і ф.№ М-9), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф.№ М--10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф.№ м-11);

- при продажі (реалізації) запасів: товарно-транспортна накладна (ф.№ 1-ТН), рахунок-фактура (ф.№ 63), накладна, податкова накладна, фіскальний касовий чек на товари (послуги) (ф.№ФКЧ-1), розрахункова квитанція (ф.№РК-1, ф.№РК-1), «Х-звіт», «Z-звіт»;

- при іншому вибутті: видаткова накладна, накладна-вимога на внутрішнє переміщення матеріалів, опис-акт уцінки товарів, акт на псування, акт вибуття

малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф.№ МШ-4, Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (ф.№ МШ-7), акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні (ф.№ МШ-5), Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф.№ МШ-8) та ін.

Підставою для відпуску запасів є рахунок-фактура, вимога-накладна, специфікація, лімітна карта та інші документи, які підтверджують фактично відпущену їх кількість.

При прийнятті до перевезення матеріальних цінностей транспортна організація видає вантажну квитанцію, яка поряд з рахунками-фактурами, специфікаціями, пакувальними ярликами та іншими документами при платіжній вимозі-дорученні відправляється покупцю.

Особливу увагу при обліку запасів слід звернути на формування податкових накладних, податкових декларацій з ПДВ та уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок (Наказ Мінфіну від 01.03.2021 р. №131).

В основі обліку експортних операцій лежить договір поставки. За його умовами українська сторона може отримувати кошти від іноземного покупця до/або після відвантаження експортної продукції.

Відповідно до митного режиму «Експорт» суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, в залежності від предмету експорту, повинен подати до митниці наступні документи:

- вантажну митну декларацію;
- провізну відомість або CARNET TIR;
- товаросупровідні документи: транспортні накладні (CMR, залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи);
- комерційні документи (рахунки-фактури, інвойси);
- довідку про декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами або довідку про відсутність за межами України валютних цінностей;
- ліцензію Міністерства економіки України на товари, що підлягають ліцензуванню; дозвіл Урядової комісії з експортного контролю;
- фітосанітарний сертифікат, ветеринарний сертифікат;
- дозвіл служби екологічного контролю на вивезення товарів;
- гарантійне зобов'язання, прийняте на облік податковою адміністрацією (при митному оформленні давальницької сировини);
- свідоцтво про допущення до перевезення транспортного засобу або контейнера для перевезення вантажів під митними печатками та пломбами (для українських перевізників);
- інформаційний лист Держмитслужби з переліком висновків;
- експертний висновок територіального органу Держстандарту України (оригінал);
- дозвіл Міністерства культури (при вивезенні культурних цінностей);
- облікову картку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;

- експертний висновок Державного гомологічного центру при Міністерстві фінансів України (на вивезення дорогоцінного, напівдорогоцінного та декоративного каміння);
- сертифікат якості Державної хлібної інспекції Мінагропрому України (при відвантаженні зерна та продуктів його переробки);
- довідку, видану управлінням сільського господарства та продовольства обласної держадміністрації за встановленою формою (при вивезенні живої худоби, шкіряної сировини);
- разову (індивідуальну) ліцензію на право здійснення певних видів зовнішньоекономічної діяльності;
- індивідуальну ліцензію на здійснення резидентами майнових інвестицій за межами України (видається Міністерством економіки України у разі майнових інвестицій за кордон);
- погодження на вивезення озоноруйнуючих речовин та продукції, що їх містить, експорт яких підлягає ліцензуванню;
- платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на депозитні рахунки митних установ.

При опрацюванні первинних документів з обліку руху запасів звертається увага на:

- відповідність виконання договірних умов;
- правильність таксування первинних документів для визначення облікової ціни отриманих товарно-матеріальних цінностей із врахуванням послуг посередника, транспортних витрат, мита.
- наявність та правильність оформлення податкової накладної, вантажної митної декларації та інших супровідних документів.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку періодично проводиться інвентаризація, при якій складаються інвентаризаційні описи (ф.№ М-21).

Регістри і звіти з обліку запасів у електронній формі створюються і обробляються відповідно до ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг» та іншими нормативно-правовими актами.

7.4. Синтетичний та аналітичний облік запасів.

Облік наявності і руху запасів в Україні здійснюється лише на рахунках у системі постійного обліку запасів

Для відображення в обліку операцій, пов'язаних зі зміною у складі запасів призначені рахунки 2 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку. активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Підприємства, що використовують Інструкцію до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку відкривають субрахунки до рахунків 2 класу Плану рахунків, подані у таблиці 7.7.

**Рахунки та субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку
для обліку запасів**

Код і назва рахунка	Код субрахунка	Назва субрахунка
20 «Виробничі запаси»	201	Сировина й матеріали
	202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
	203	Паливо
	204	Тара й тарні матеріали
	205	Будівельні матеріали
	206	Матеріали, передані в переробку
	207	Запасні частини
	208	Матеріали сільськогосподарського призначення
	209	Інші матеріали
21 «Поточні біологічні активи»	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
	212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
	213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»		За видами предметів
23 «Виробництво»		За видами виробництва
24 «Брак у виробництві»		За видами виробництва (продукції)
25 «Напівфабрикати»		За видами напівфабрикатів
26 «Готова продукція»		За видами готової продукції
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»		За видами продукції
28 «Товари»	281	Товари на складі
	282	Товари в торгівлі
	283	Товари на комісії
	284	Тара під товарами
	285	Торгова націнка
	286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу
	289	Транспортно-заготівельні витрати

Рахунки 2-го класу Плану рахунків є активними, тому придбання або інше надходження запасів відображається по дебету відповідних рахунків запасів. за кредитом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками», 31 «Рахунки в банках», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 23 «Виробництво», 46 «Неоплачений капітал», 719 «Інші доходи від операційної діяльності» та ін., а вибуття запасів – по кредиту рахунків 2-го класу у кореспонденції з рахунками обліку витрат, капітальних інвестицій та за напрямками витрачання.

Відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із придбанням виробничих запасів здійснюється за типовими проведеннями (див. табл.7.8.).

Таблиця 7.8.

Приклади бухгалтерських проведеннь по операціях, пов'язаних із заготівлею виробничих запасів (суми умовні)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.Придбання виробничих запасів за умови передоплати			
Оплачено постачальнику за сировину і матеріали (сума з ПДВ)	371	311	600,0
Відображено податковий кредит	641	644	100,0
Оприбутковано одержані сировина і матеріали по купівельній вартості (без ПДВ)	201	631	500,0
Відображена ПДВ	644	631	100,0
Списано заборгованість постачальника	631	371	600,0
Відображено передоплату за послуги з транспортування	371	311	90,0
Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	15,0
Відображена сума транспортних витрат	201	631	75,0
Списана сума ПДВ	644	631	15,0
Проведено зарахування заборгованості	631	371	90,0
2.Придбання виробничих запасів за умови післяоплати			
Оприбутковано сировину і матеріали	201	631	500,0
Відображено ПДВ	64	631	100,0
Сплачено постачальнику за одержані сировину і матеріали	631	311	600,0
Відображена сума транспортних витрат	201	631	75,0
Відображена сума ПДВ	64	631	15,0
Оплачені послуги з транспортування матеріалів	631	311	91,0
3.Оприбуткування виробничих запасів (придбаних через підзвітних осіб)	201	372	500,0
- заповнено електронну ПН по ПДВ	641	372	100,0
4.Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	201	718	500,0
5.Зараховано (до первісної вартості) виробничих запасів:			
- витрати і страхування, митні збори, мито, суми непрямих податків, інші витрати;	201	631,64, 685,65	100,0
- транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) за умови відстрочки платежу;	201	631,685	75,0
- у ПН визначено ПДВ із суми ТЗВ	641	631,685	15,0
5.Переведено виробничі запаси із однієї номенклатурної групи до іншої внаслідок помилкового зарахування у минулому	20	20	200,0
6.Оприбутковано виробничі запаси, які виготовлені на підприємстві	20	23	500,0
7.Внесено запаси до зареєстрованого капіталу	20	46	500,0
8.Проведено дооцінку запасів	20	423	200,0
9.Відображено цільові надходження у вигляді запасів	20	48	500,0

Імпортні товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами в залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами. Повна імпортна вартість товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу.

Облік імпортованих товарів ведуть за фактурною вартістю товарів, обумовленою договором, включаючи вартість тари і упаковки, що оплачується постачальнику згідно з договором і його рахунком.

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з імпорту запасів подано у таблиці 7.9.

Таблиця 7.9.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нараховано митні збори та мита за запасами, товарами та МШП	20, 28, 22	642
2	Погашено заборгованість підприємства перед митницею	642	311
3	Нараховано суму ПДВ на товар, що ввозиться, якщо товарно-матеріальні цінності ввезено до їхньої сплати	644	641
4	Погашено заборгованість підприємства з ПДВ та відображено податковий кредит	641, 641	311, 644
5	Видано митним органам в погашення ПДВ податковий вексель	644, 621 641	621, 641 644
6	Перераховано грошові кошти за податковим векселем	621	311
7	Оплачено постачальнику товарів і запасів, включаючи вартість транспортних витрат, що входять в їхню ціну	632	312
8	Оплачено транспортні послуги іноземному перевізнику у разі якщо вартість доставки не включено у вартість товарів і запасів, інших послуг	685	312
9	Оплачено транспортні послуги вітчизняному перевізнику	685	311
10	Оплачено страхові послуги і ризики іноземному страховику	655	312
11	Оплачено страхові послуги і ризики вітчизняному страховику	655	311
12	Оприбутковано запаси, товари та МШП, поставлені нерезидентом за курсом на дату розмитнення вантажу	20, 28, 22	632
13	Включено у вартість запасів, товарів та МШП транспортні послуги на дату підписання	20, 28, 22	685
14	Включено у вартість запасів, товарів та МШП страхові послуги	20, 28, 22	655

Для цілей бухгалтерського обліку на кожний вид запасів відкривається аналітичний рахунок, на якому об'єкти обліку відображаються за кількістю (у прийнятих одиницях виміру) та вартістю (у прийнятій системі оцінки).

Аналітичні рахунки групуються за групами, місцем зберігання, матеріально-відповідальними особами, за субрахунками і рахунками бухгалтерського обліку.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або груп за допомогою карток складського обліку, які розміщуються у картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника.

Кодування номенклатури-цінника здійснюють за змішаною порядково-серійною системою, використовуючи семи і восьмизначні коди. Перші 2 знаки вказують на синтетичний рахунок, третій – на субрахунок, один або два наступні знаки означають групу виробничих запасів, решта – знаки, які характеризують виробничі запаси.

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.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

За дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються кореспонденцією: Д-т - 22 «МШП», К-т - 71 «Інший операційний дохід».

Типові кореспонденції за рахунком 22 «МШП» подано у таблиці 7.10.

Таблиця 7.10.

**Типові бухгалтерські записи по рахунку
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» кореспондує					
За Д-том			За К-том		
З кредитом	24	Отримано МШП внаслідок браку з виробництва	14	МШП передано іншому підприємству як внесок до статутного (пайового) капіталу	З дебетом
	37	Надійшли МШП у результаті погашення дебіторської заборгованості	15,23,9 1,92,93, 941,949	МШП відпущено для власних господарських потреб	
	46	Надійшли МШП як внесок до статутного (пайового) капіталу	943	Списано вартість реалізованих МШП	
	414	Відображено суму дооцінки МШП	946	Списано суму уцінки МШП до чистої вартості реалізації	
	63	Оприбутковані МШП від постачальника	947	Списано нестачу МШП за їх балансовою вартістю	
	719	Оприбутковані МШП, виявлені під час інвентаризації	949	Передано МШП безоплатно	
			977	Списані МШП у результаті стихійних лих, техногенних аварій	

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Брак за характером дефектів у виробі (продукції) буває виправний і невивправний (остаточний).

Виправний брак – вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, роботи, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких є технічно можливим та економічно доцільним

Невивправний брак – вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, роботи, які після виправлення не можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких є технічно неможливим та економічно недоцільним.

За місцями виникнення браку, його поділяють на внутрішній та зовнішній брак. Внутрішній брак – брак, виявлений підприємством до відправлення виготовленої готової продукції покупцеві. Зовнішній брак – брак, виявлений споживачем при використанні.

Операції, пов'язані з обліком браку у виробництві оформляються актом про брак, повідомленням та листком про брак.

Типові бухгалтерські записи за рахунком 24 «Брак у виробництві» подано у (таблиця 7.11.)

Таблиця 7.11.

Типові бухгалтерські записи по рахунку 24 «Брак у виробництві»

Рахунок 24 «Брак у виробництві» кореспондує					
За Д-том			За К-том		
З кредитом	20, 22	Відпущено запаси на виправлення браку	20, 22, 25	Оприбутковано запаси, які залишилися після виправлення браку	З дебетом
	23	Списано витрати від невивправного технічно неминучого браку, виявленого в цеху основного виробництва	23	Віднесено на собівартість продукції (роботи, послуги) втрати від браку, визначені належним чином відділом технічного контролю	
	372	Оплачені витрати через підзвітну особу, пов'язані з виправленням браку	374	Пред'явлено претензії підприємствам, винуватцям виникнення втрати від браку	
	37, 68	Відображено витрати, пов'язані з виправленням браку продукції, відвантаженої споживачам	375	Віднесено втрати від кінцевого та виправного браку на винних осіб	
	66, 65	Нараховано заробітну плату та проведено відрахування на соціальні заходи робітникам, які задіяні у виправленні браку	94	Списано на витрати вартість втрат від браку у випадку не встановлення винних осіб	
	91	Включено до собівартості невивправного браку відповідну частку загальновиробничих витрат	949	Списано на витрати вартість втрат від браку у випадку непередбачених подій	

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

Рахунок 25 «Напівфабрикати» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Його ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

За дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом - вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передача в подальшу переробку, безоплатна передача або невідповідності критеріям визначення активу (таблиця 7.12.)

Таблиця 7.12.

Типові бухгалтерські записи по рахунку 25 «Напівфабрикати»

Рахунок 25 «Напівфабрикати» кореспондує					
За Д-том			За К-том		
З кредитом	23	Оприбутковано на склад напівфабрикати власного виробництва	23	Спожито напівфабрикати для потреб власного виробництва	З дебетом
	37	Одержано напівфабрикати у результаті спільної діяльності	26	Віднесено до складу готової продукції напівфабрикати власного виробництва	
	414	Проведено дооцінку напівфабрикатів	90	Списано облікову вартість реалізованих напівфабрикатів	
	719	Оприбутковано лишки, виявлені під час інвентаризації	91, 92	Використано напівфабрикати власного виробництва для загальновиробничих та адміністративних потреб	
			94	Списано на витрати вартість втрат від браку у випадку не встановлення винних осіб	
			949	Списано на витрати вартість втрат від браку у випадку виникнення браку внаслідок непередбачених подій	

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

При обліку запасів важливого значення надається питанню формування собівартості готової продукції.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку процесу виробництва є: облік і контроль випуску продукції: обсягу, асортименту, якості і виконання плану за цими показниками; облік витрат виробництва і контроль за виконанням кошторису витрат; калькуляція собівартості продукції і контролю за виконанням плану собівартості; виявлення невикористаних резервів виробництва, боротьба з безгосподарністю, втратами від браку і простоями.

Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, паливо тощо, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво.

Продукція підприємства може складатися з готової продукції та виконаних робіт та послуг. За характером готову продукцію групують: за ступенем готовності, за формою, за технологічною складністю.(рис.7.3.)



Рис.7.3. Класифікація готової продукції за її характером

Спільні риси, характерні для категорії «готова продукція» зображені на рис.7.4.



Рис.7.4. Спільні риси для категорії «готова продукція»

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склади або в експлуатацію;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (н-д, тара власного виробництва) та ін.
- реалізація продукції.

Виробнича собівартість формується на рахунку 23 «Виробництво» і являє собою сукупність прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції та частини загальновиробничих витрат по організації та управлінні виробництвом.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: а) прямі матеріальні витрати; б) прямі витрати на оплату праці; в) інші прямі витрати; г) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції (ВСП) слід користуватися формулою:

$$\text{ВСП} = \text{НВп} + \text{ВВп} - \text{ЗВ} - \text{ПП} - \text{СП} \pm \text{БП} - \text{НВк}, \text{ грн.}, \quad (7.4.)$$

де: НВп - незавершене виробництво на початок калькуляційного періоду, грн.; ВВп - виробничі витрати періоду (місяць, квартал, сезон, рік), грн.; ЗВ - зворотні витрати і відходи, грн.; ПП - побічна продукція, грн.; СП - супутня продукція, грн.; БП - брак продукції (технологічний і з вини працівника), грн.; НВк - незавершене виробництво на кінець калькуляційного періоду, грн.

Таблиця 7.13.

Типові операції за рахунком 23 “Виробництво”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахування зносу (амортизації) об’єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які використовують у виробництві	23	13
Списано виробничі запаси у виробництво	23	20
Списано МШП для виробництва продукції	23	22
Відображено вартість послуг наданих основному виробництву допоміжними виробництвами	23	23
Списано на виробництво невідшкодовані втрати від браку	23	24
Списано на виробництво напівфабрикати	23	25
Оплачено готівкою витрати виробництва	23	30
Списано кошти, використані підзвітною особою на виробничі потреби	23	372
Списано на виробництво частину витрат майбутніх періодів	23	39
Здійснено відрахування для забезпечення оплати відпусток працівникам основного виробництва	23	47
Списання послуг сторонніх організацій на виробництво	23	63
Нараховано фінансові санкції	948, 23, 79	64, 948
Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23	66
Нараховано ЄСВ	23	65
Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23	68
Списано загальновиробничі витрати на виробництво	23	91
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів від власного виробництва	11	23
Передано на склад продукцію, одержану від виробництва	26	23
Пред’явлено претензію за неякісно виготовлену продукцію, виконані роботи	37	23

Реалізованою продукцією (роботами, послугами) вважається продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах, або продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається із виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного

періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат”.

Податок на додану вартість є формою вилучення у бюджет частини доданої вартості, яка створюється на всіх етапах виробництва. Тягар ПДВ несе не економічний суб'єкт - виробник, а кінцевий споживач.

При наданні рахунку покупцям постачальник, крім вартості товарів, включає суму ПДВ, яку вони повинні відшкодувати. Постачальник цю суму зобов'язаний перерахувати у бюджет. Визначення кінцевої ціни реалізації це собівартість + прибуток + (акцизний податок)+ПДВ.

Таблиця 7.14.

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації готової продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Перша подія – відвантаження продукції			
1	Відображено у складі доходу виручку від реалізації продукції за продажними цінами	361	701
2	Нараховано ПДВ (акцизний податок, інші податки та обов’язкові платежі) за рахунок доходу	701	641
3	Перераховано до Державного бюджету ПДВ (акцизний податок, інші податки та обов’язкові платежі)	641	311
4	Списано собівартість продукції, визначену за обраним підприємством методом	901	26
5	Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від операційної діяльності	701	791
6	Списану собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від операційної діяльності	791	901
7	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361
Перша подія – надходження передоплати від покупця			
1	Надійшла на поточний рахунок передоплата від покупця	311	681
	Відображено ПДВ (акцизний податок...)	643	641
2	Відображено у складі доходу виручки від реалізації продукції за продажними цінами	361	701
3	Відображено суму ПДВ, раніше включену до податкових зобов’язань	701	643
4	Перераховано до державного бюджету ПДВ (акцизний податок, інші податки та обов’язкові платежі)	641	311
5	Списано собівартість продукції, визначену за обраним підприємством методом	901	26
6	Списану собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від операційної діяльності	791	901
7	Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату	701	791

У процесі реалізації експортної продукції, по експортних поставках відбувається сплата митного збору, мита, а по окремим видам експорту сплачується акцизний податок (хоча цей перелік товарів незначний) і ПДВ (у більшості випадків ПДВ по експорту нараховується за «нульовою» ставкою).

Типові кореспонденції рахунків з відображення експортних операцій наведені у таблиці 7.15.

Таблиця 7.15.

Типові кореспонденції рахунків із відображення експорту готової продукції

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1	2	3
Отримано аванс від нерезидента (сума вказується як у національній так і в іноземній валютах)	312	681
Здійснено перерахунок курсової різниці залишку валютних коштів на кінець звітного періоду	312	714
Списано на фінансовий результат доходи від зміни курсових різниць	714	79
Відвантажено готову продукцію нерезиденту по курсу НБУ на дату отримання авансу	36	701
Нараховано Мито	93	641
Митні збори	93	685
Сплачено Мито	641	311
Митні збори	685	311
Списано витрати на збут на фінансовий результат	79	93
Відображено собівартість реалізованої продукції	901	26
Списано собівартість на фінансовий результат	79	901
Списано дохід на фінансовий результат	701	79

Організація обліку товарів здійснюється у залежності від застосування форм торгівлі – оптової чи роздрібної. При чому, ФОПи з 01.01.2021 ведуть Книгу доходів і витрат (у паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через Електронний кабінет) та зазначають інші показники, пов'язані із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів (документів на придбані товари).

Синтетичний облік товарів ведеться на активному рахунку 28 «Товари» за відповідними субрахунками.

Аналітичний облік товарів ведеться за найменуваннями, партіями, групами, видами товарів, сортами, місцями зберігання та окремо за матеріально-відповідальними особами.

Відображення руху запасів у системі рахунків бухгалтерського обліку здійснено на рис. 7.5.

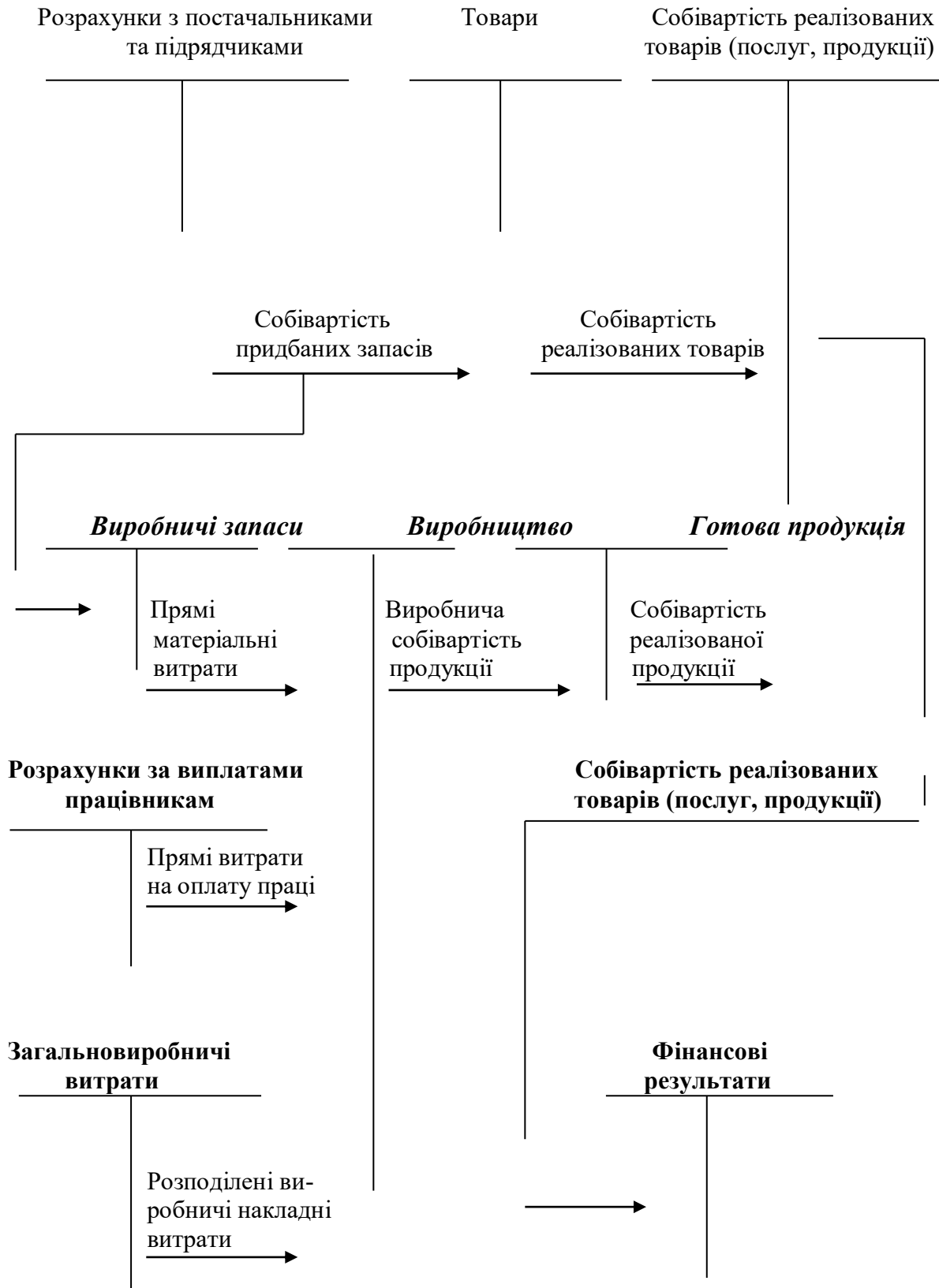


Рис.7.5. Відображення руху запасів у системі рахунків бухгалтерського обліку

?

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте поняття запасів.
2. Який НП(С)БО регулює визначас методологічні основи обліку запасів?
3. Як класифікують запаси підприємства з метою обліку?
4. Які методи оцінки запасів?
5. Який порядок обліку транспортно-заготівельних витрат?
6. Які документи застосовують для складського обліку запасів?
7. Які документи застосовують для обліку руху запасів?
8. Які рахунки призначені для обліку запасів?
9. Як у системі рахунків бухгалтерського обліку відображається надходження та вибуття запасів?
10. Як визначається фактична собівартість виготовленої продукції?

Завдання для перевірки знань**Завдання 7.1.**

Визначити фактичну собівартість придбаних матеріалів, вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи за операціями:

- 1) придбано матеріали від постачальника – 36000 грн. в т. ч. ПДВ;
- 2) відображено податковий кредит щодо ПДВ у складі отриманих матеріалів - ?
- 3) сплачено з поточного рахунку транспортній організації за доставку матеріалів на склад - 620 грн., в т. ч. ПДВ.

Перша подія – а) одержання матеріалів; б) оплата за матеріали.

Завдання із розв'язком 7.2.

Скласти кореспонденцію рахунків, визначити процент транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) і списати їх на виробництво, якщо залишок ТЗВ на початок місяця – 300 грн., залишок матеріалів – 850 грн.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Надійшли матеріали від постачальника на суму 2400 грн. (у т.ч. ПДВ) = $2400/1,2 = 2000$ грн.	201	631	2000
Відображено податковий кредит з ПДВ = $2400 - 2000 = 400$ грн.	641	631	400
Відображено заборгованість перед перевізником за транспортування матеріалів (на суму 700 без ПДВ)	201 _{ТЗВ}	631	700
Відображено податковий кредит з ПДВ = $700 * 0,2 = 140$	641	631	140
Сплачено з рахунку в банку за матеріали постачальнику = $2000 + 400 = 2400$	631	311	2400
Сплачено з рахунку в банку перевізнику = $700 + 140 = 840$	631	311	840
Нараховано зарплату за розвантаження матеріалів	201 _{ТЗВ}	661	70
Відрахування на соціальні заходи (ЄСВ) = $70 * 22\% = 15,40$ грн.	201 _{ТЗВ}	651	15,40
Списано матеріали на виробництво	23	201	1955
Визначено ТЗВ і списано на виробництво	23	201 _{ТЗВ}	742,90

$$\text{Середній \% ТЗВ} = (ТЗВ_{\text{початок}} + ТЗВ_{\text{надх.}}) / (Запаси_{\text{початок}} + Запаси_{\text{надх.}}) * 100\% = (300+700+70+15,40) / (850 + 2000) * 100\% = 1085,40 / 2850 * 100\% = 38\%$$

$$\text{Сума ТЗВ, що списується на виробництво} = \text{Середній \% ТЗВ} * \text{Запаси, що списані у виробництво} = 1955 * 38\% = 742,90 \text{ грн.}$$

Завдання 7.3. (за прикладом завдання 7.2.)

Скласти кореспонденцію рахунків, визначити процент транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) і списати їх на виробництво, якщо залишок ТЗВ на початок місяця – 1110 грн., залишок матеріалів – 7800 грн.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Надійшли матеріали від постачальника	?	?	26000
Відображено податковий кредит з ПДВ	?	?	?
Сплачено постачальнику матеріалів з поточного рахунку	?	?	?
Відображено вартість транспортування матеріалів постачальником	?	?	400
Нараховано зарплату за розвантаження матеріалів	?	?	645
Відрахування на соціальні заходи (ЄСВ)	?	?	?
Списано матеріали на виробництво	?	?	31000
Визначено ТЗВ і списано на виробництво	?	?	?

Завдання 7.4.

Скласти кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку за операціями, визначити процент розподілу транспортно - заготівельних витрат (ТЗВ) і відобразити у обліку списання їх на виробництво. Початкове сальдо на 31 травня ц. р. по рахунку 201 „Сировина і матеріали” – 2900 грн., по рахунку 201/ ТЗВ – 400 грн.

Реєстр господарських операцій ПП „Мрія” за червень ц. р.

№	Зміст операції	Варіант				
		1	2	3	4	5
1	Надійшли від постачальника матеріали	11500	21450	32000	33000	45000
2	Відображено заборгованість за доставку матеріалів	300	280	350	360	500
3	Нараховано заробітну плату за розвантаження матеріалів	200	230	300	320	350
4	Проведено відрахування на соціальні заходи	?	?	?	?	?
5	Списано матеріали на виробництво	2900	11000	1500	12000	24000
6	Списано ТЗВ за призначенням	?	?	?	?	?

Завдання 7.5.

Визначити кореспонденції рахунків та результат від реалізації: а) готової продукції; б) товарів, заповнити накладну або товарно-транспортну накладну.

Дані для виконання:

Підприємство реалізувало запаси балансовою вартістю у кількості 140 шт. за ціною 130 грн. за одиницю вартістю 18200 грн. Ціна продажу – 24000 грн., Витрати на збут -200 грн.

Завдання 7.6.

Оцінити вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості.

Дата	Показник	Надійшло			Вибуло, шт.
		Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	
01.03.	Залишок на початок місяця	25	8,10		-
04.03.	Надійшло	15	8,50		-
10.03.	Вибуло	-	-	-	20
19.03.	Надійшло	30	9,00		-
25.03.	Вибуло	-	-	-	38

Завдання 7.7.

На підставі наведених даних визначити собівартість при вибутті запасів і облікову вартість залишку запасів на кінець звітного періоду методом ФІФО.

Вказати кореспонденції рахунків з надходження і відпуску запасів.

Дані про рух виробничих запасів на складі ПП „Грант” за вересень ц.р.:

Дата	Надходження			Витрачено, од.
	Кількість, од.	Ціна за од.	Сума, грн.	
Залишок на 01.09	480	2,5	?	-
Надійшло 10.09	550	2,55	?	-
Відпущено на виробництво 12.09	?	?	?	510
Надійшло 14.09	420	2,52	?	
Відпущено на адміністративні потреби 17.09	?	?	?	370
Надійшло 18.09	650	2,6	?	-
Списано на витрати, пов'язані із реалізацією продукції 23.09	?	?	?	580
Надійшло 26.09	610	2,61	?	-
Реалізовано 29.09	?	?	?	660
Залишок на 30.09	?	?	?	-

Завдання 7.8.

Розрахувати фактичну собівартість готової продукції, відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку. Загальновиробничі витрати розподілити пропорційно прямій заробітній платі.

Дані для виконання:

1) Списано на виробництво матеріали, в тому числі : на виробництво продукції А – 6200 грн.; продукції Б – 7000 грн.

2) Нарахована заробітна плата працівникам виробництва за виготовлення: продукції А – 13400 грн. продукції Б – 11000 грн.

3) Відраховано на соціальні заходи:

продукція А –? продукція Б –?

4) Загальновиробничі витрати, всього – 20000 грн., в тому числі:

продукція А –? продукція Б –?

5) Оприбуткована з виробництва готова продукція:

продукція А –? продукція Б –?

Залишки незавершеного виробництва на початок місяця становлять продукції А - 2000 грн., продукції Б – 1800 грн.; на кінець місяця - відсутні.

Тестові завдання:

1. Активи, які використовуються у одному операційному циклі або до одного року – це:
 - а) необоротні активи;
 - б) запаси;
 - в) нематеріальні активи;
 - г) всі відповіді вірні.
2. Продукція, що не пройшла всіх стадій обробки на підприємстві – це:
 - а) купівельні напівфабрикати;
 - б) незавершене виробництво;
 - в) матеріали;
 - г) комплектуючі вироби.
3. Матеріальні цінності, придбані підприємством з метою подальшого продажу – це:
 - а) готова продукція;
 - б) товари;
 - в) напівфабрикати;
 - г) сировина.
4. До первісної вартості придбаних запасів включаються витрати:
 - а) суми, що сплачуються постачальнику;
 - б) понаднормові втрати товарів;
 - в) відсотки за користування позиками;
 - г) ПДВ.
5. При придбанні виробничих запасів для виробничих потреб у підприємства виникає:
 - а) податковий кредит;
 - б) податкове зобов'язання;
 - в) податок на прибуток;
 - г) всі відповіді вірні.
6. Які витрати не включаються до первісної вартості запасів:
 - а) витрати на транспортування, навантаження і розвантаження;
 - б) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
 - в) суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги, пов'язані з придбанням запасів;
 - г) суми, що сплачуються постачальнику за вартість придбаних запасів.
7. Для отримання запасів від постачальника через довірену особу підприємство виписує:
 - а) накладну;
 - б) довіреність;
 - в) прибутковий ордер;
 - г) наказ (розпорядження).
8. Надходження запасів на підприємство оформляється:
 - а) накладною, товарно – транспортною накладною
 - б) звіряльною відомістю;

- в) прибутковим касовим ордером;
- г) платіжним дорученням.

9. У випадку розбіжностей по кількості і якості придбаних запасів із даними супровідних документів складається:

- а) прибутковий ордер;
- б) акт приймання матеріалів;
- в) накладна;
- г) висновок

10. Аналітичний облік запасів на складі ведуть в документі:

- а) лімітно – забірною карткою;
- б) оборотна відомість;
- в) інвентарна картка;
- г) картка складського обліку.

11. За яким методом запаси, які відпускаються, оцінюються за собівартість перших за часом надходження запасів?

- а) залишкової вартості;
- б) ФІФО;
- в) ціни продажу;
- г) середньозваженої собівартості.

12. Яким методом оціните вибуття запасів, які не замінюють одне одного і використовуються для виконання спеціальних замовлень?

- а) середньозваженої собівартості;
- б) ідентифікованої собівартості;
- в) ФІФО;
- г) нормативних витрат.

13..Використання запасів для адміністративних потреб відображається записом:

- а) Д-т 20 К-т 92;
- б) Д-т 92 К-т 20;
- в) Д-т 92 К-т 943;
- г) Д-т 93 К-т 20

14. Оприбуткування на склад готової продукції відображається записом:

- а) Д-т 23 К-т 20;
- б) Д-т 23 К-т 26;
- в) Д-т 26 К-т 23;
- г) Д-т 26 К-т 90.

15. Виробнича собівартість готової продукції визначається на рахунку

- а) 23; б) 26; в) 90; г) 79.

Теми рефератів.

1. Сутність та класифікація запасів.
2. Оцінка готової продукції.
3. Документування обліку запасів за умов АРМ.
4. Синтетичний облік товарів.

Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

- 8.1. Сутність грошових коштів та нормативне регулювання їх обліку.
- 8.2. Документування операцій з обліку грошових коштів.
- 8.3. Синтетичний облік грошових коштів.
- 8.4. Облік дебіторської заборгованості.

8.1. Сутність грошових коштів та нормативне регулювання їх обліку.

Грошові кошти - це фінансові ресурси організації, самі високоліквідні активи, можливі забезпечити виконання зобов'язань будь-якого рівня і виду. Від їхньої наявності залежить своєчасність погашення кредиторської заборгованості підприємства, поповнення власного капіталу та оборотних засобів.

Оснoву обліку грошових коштів зумовлює їх класифікація – за призначенням та за місцем зберігання. За призначенням грошові кошти поділяються на кошти для обороту оборотні та для спеціального призначення необоротні. За місцем зберігання – на грошові кошти в банку, касі підприємства у підзвітних осіб, у контрагентів (видані аванси), вкладені у еквіваленти цінні папери тощо (рис.8.1.).

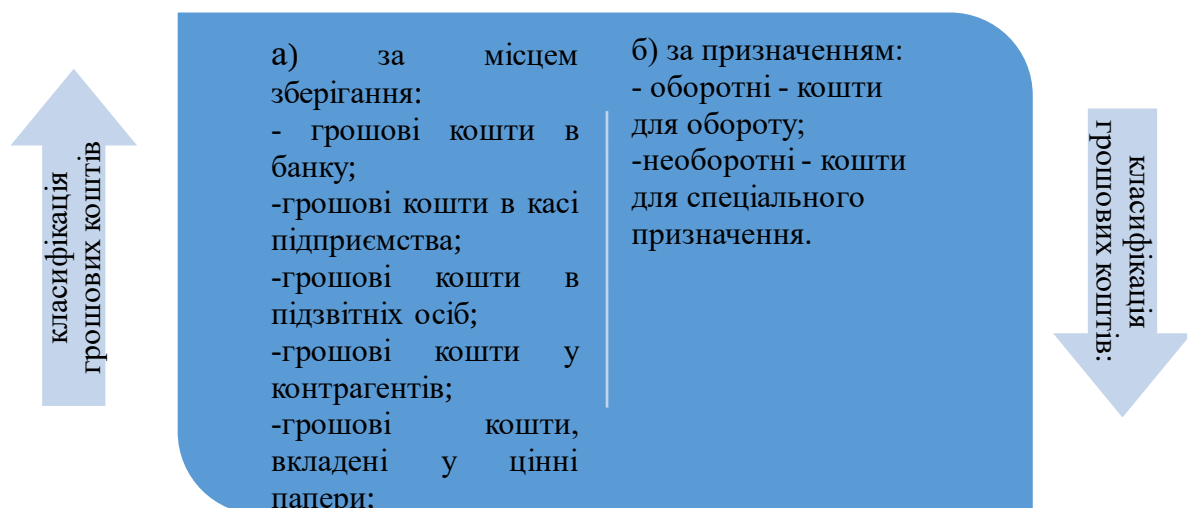


Рис. 8.1. Класифікація грошових коштів за місцем зберігання та призначенням

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» щодо обліку грошових коштів передбачено трактування таких понять:

оборотні активи це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

грошові кошти (гроші) - це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості;

негрошові операції – операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів;

рух грошових коштів – надходження та вибуття грошей та їх еквівалентів;

звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Склад грошових коштів подано на рис.8.2.

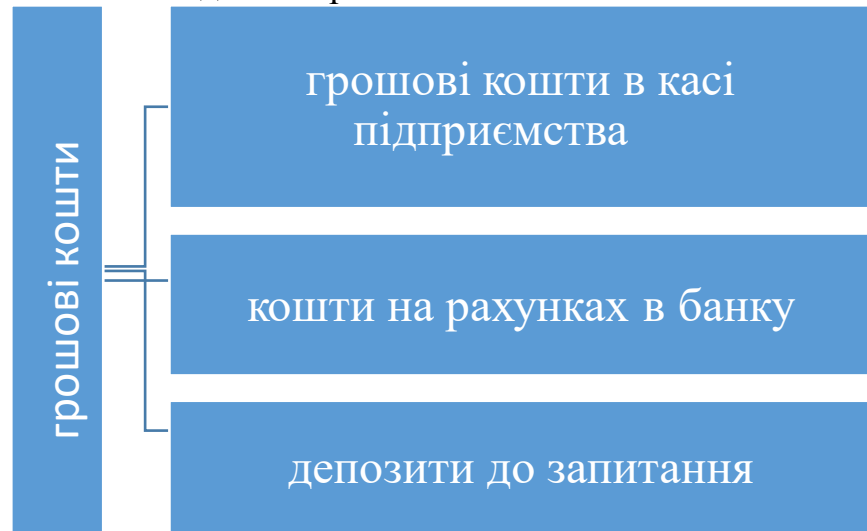


Рис. 8.2. Склад грошових коштів підприємства

Кошти грошові – це грошова одиниця України, яка виконує функцію засобу платежу та обліковується на рахунках у банках.

Кошти на рахунках в банках – це грошові кошти, які розміщені на рахунках в уповноважених установах банку

У залежності від характеру діяльності, підприємства та організації можуть відкрити у банківських установах поточні, депозитні (вкладні) рахунки в національній та іноземній валютах.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, їх відокремленим підрозділам, а також фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України. До поточних рахунків також належать рахунки зі спеціальним режимом використання (відкриваються на підставі рішень Кабінету Міністрів України), картрахунки, які використовуються для здійснення операцій із застосуванням платіжних карток, та поточні рахунки виборчих фондів.

Переказ коштів – рух певної суми коштів з метою її зарахування на рахунок отримувача або видачі йому у готівковій формі. Ініціатор та отримувач можуть бути однією і тією ж особою.

Розрахунково-касове обслуговування – послуги, що надаються банком клієнту на підставі відповідного договору, укладеного між ними, які пов'язані із переказом коштів з рахунка (на рахунок) цього клієнта, видачею йому коштів у готівковій формі, а також здійсненням інших операцій, передбачених договорами.

Облік грошових коштів на рахунках у банках здійснюється із дотриманням вимог:

Закону України від 05.04.01 р. №2346-III “Про платіжні системи і переказ грошей в Україні”, зі змінами і доповненнями;

Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням, затверджене постановою Правління НБУ від 27.08.01 р. №367;

Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.04 №22 у редакції від 28.05.2021 р, зі змінами і доповненнями;

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 07 лютого 2013 року №23, зі змінами і доповненнями.

Рух готівки відбувається за допомогою касових операцій.

Касові операції – це операції, пов’язані з отриманням готівки в касу та видачою готівки з каси.

Готівка (готівкові кошти) – це грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети), у тому числі обігові, пам’ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Касові документи – документи (касові ордери та платіжні чи розрахунково-платіжні відомості, розрахункові документи, відомості), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку.

Розрахунки готівкою здійснюються при купівлі дрібних господарських речей, виплаті заробітної плати, оплаті витрат на відрядження тощо. Майже весь платіжний оборот, як по товарних, так і по всіх інших операціях, охоплюється безготівковими розрахунками.

Готівкові розрахунки здійснюються через:

- реєстратори розрахункових операцій (РРО) або з використанням розрахункових квитанцій (РК);
- касу підприємства з оформленням прибуткових та видаткових касових ордерів;
- установи банків шляхом унесення готівки на відповідні рахунки (у цьому випадку для покупців (платників коштів) такі розрахунки є готівковими, а для підприємств-продавців – безготівковими).

Організація ведення готівкових розрахунків здійснюється на підставі Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджене постановою Національного банку України від 29.12.2017 року №148 у редакції 01.01.2021 р., зі змінами і доповненнями.

Готівкова виручка – це сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційні надходження.

Щодо поняття інших грошових коштів, то до них відносяться грошові документи, кошти в дорозі і електронні гроші (останні набули широкого поширення). Склад інших грошових коштів наглядно представимо на рис.8.3.

Інші грошові кошти		
Грошові документи, які знаходяться в касі: Поштові марки; Сплачені проїзні документи; Сплачені путівки в санаторії; Бланки трудових книжок; Бланки довіреностей.	Грошові кошти в дорозі	Електронні кошти

Рис.8.3. Класифікація та склад інших грошових коштів підприємств

Грошовими документами вважають документи в національній і в іноземній валюті, які мають вартісну оцінку, придбані підприємством і знаходяться у касі (поштові марки, путівки у санаторії, пансіонати і будинки відпочинку, проїзні квитки тощо).

Грошові кошти в дорозі – кошти, що належать підприємству, але не зараховані на його поточний рахунок (грошові кошти, здані в банк у вечірню касу, ощадкасу, поштові відділення, інкасаторам для подальшого їх зарахування на рахунки).

Електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі.

Положення про електронні гроші затверджено Постановою №481 від 04.11.2010, у редакції від 15.09.2020 встановлює вимоги Національного банку до суб'єктів, що здійснюють операції з електронними грошима, порядку здійснення цих операцій, а також до правил використання електронних грошей в Україні та порядку їх узгодження.

Грошовий потік підприємства – це сукупність розподілених у часі надходжень і виплат коштів, що генеруються його господарською діяльністю.

Показник грошових потоків використовується, з одного боку, як індикатор фінансової стійкості підприємства (показник оцінки потенціалу внутрішніх джерел фінансування), а з другого - як індикатор прибутковості (показник фактичної та потенційної прибутковості підприємства).

Однією з форм економічної діяльності підприємств України є зовнішньоекономічна. Іноземна валюта використовується як засіб платежу у розрахунках між резидентами і нерезидентами у межах торгового обороту.

Порядок здійснення таких розрахунків встановлений Законом України №185/94 від 23.09.94 р. "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" та Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.03 №492.

Методологічні засади обліку операцій в іноземних валютах визначені НП(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, у якому трактуються терміни:

Валюта звітності – грошова одиниця України.

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

Іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності.

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

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

Операції в іноземній валюті відображаються при їх первісному визнанні у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій.

Правові засади здійснення валютних операцій, валютного регулювання та валютного нагляду, права та обов’язки суб’єктів валютних операцій і уповноважених установ, відповідальність за порушення ними валютного законодавства установлені Законом України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII, зі змінами № 1524-IX від 03.06.2021 та Податковим кодексом України.

Для обліку грошових коштів передбачений 3 клас рахунків Плану рахунків.

Основними завданнями обліку грошових коштів є:

- своєчасне і правильне документування операцій по руху грошових коштів і розрахунків;
- виконання операцій з грошовими коштами по розрахунках з поставачальниками і покупцями;
- контроль за дотриманням касової і розрахункової дисципліни;
- оперативний, повсякденний контроль за збереженням наявних грошових коштів і цінних паперів в касі підприємства;
- інвентаризація грошових коштів і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
- контроль за цільовим призначенням використання грошових коштів;
- контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банками, персоналом;
- контроль за дотриманням форм розрахунків, встановлених в договорах із покупцями і поставачальниками;
- своєчасна звірка розрахунків з дебіторами і кредиторами для виключення простроченої заборгованості;
- дотримання норм і правил НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», і надання користувачам фінансової звітності повної і неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства і їх еквівалентах за звітний період.

8.2. Документування операцій з обліку грошових коштів.

Юридичні особи для відкриття рахунку мають надати банку такі документи: заяву на відкриття поточного рахунку з підписом керівника підприємства або його уповноваженої особи; копію зареєстрованого статуту; Картку зі зразками підписів.

Безготівковим розрахунком є перерахунок відповідної суми грошей із рахунку платника на рахунок отримувача коштів, а також перерахунок банками згідно із дорученням коштів, котрі були внесені ними готівкою у касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Розрахунки здійснюються банком згідно із документами на паперових носіях або ж в електронному вигляді.

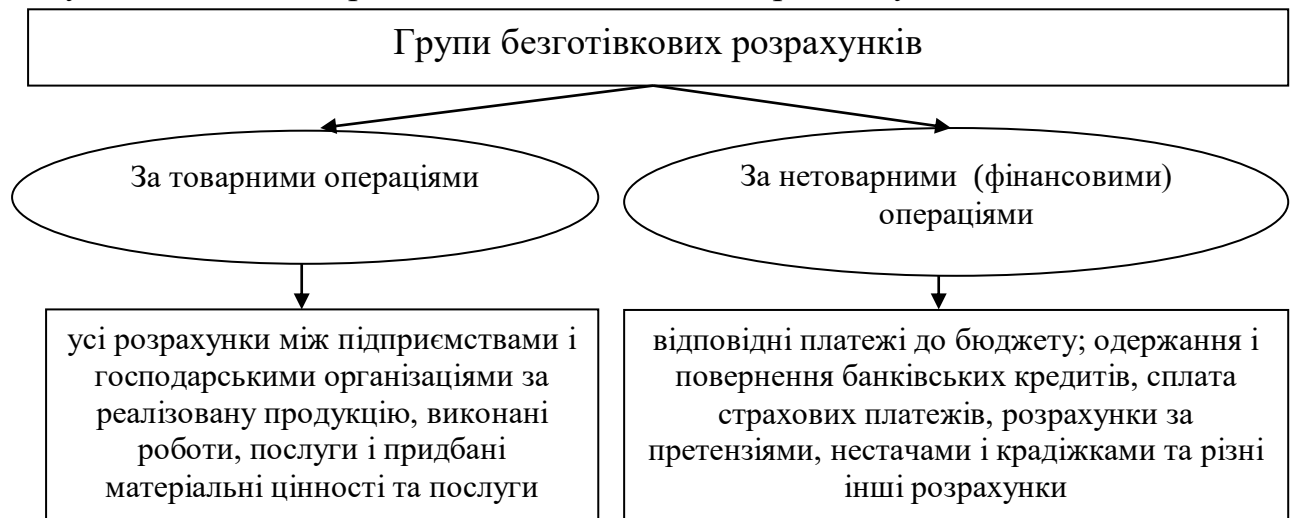


Рис.8.4. Класифікація безготівкових розрахунків за економічним змістом

При здійсненні розрахункових операцій підприємства можуть використовувати такі розрахункові документи (рис.8.5.): меморіальний ордер; платіжне доручення; платіжна вимога-доручення; платіжна вимога; розрахунковий чек; акредитив; вексель; інкасове доручення; банківські платіжні картки.

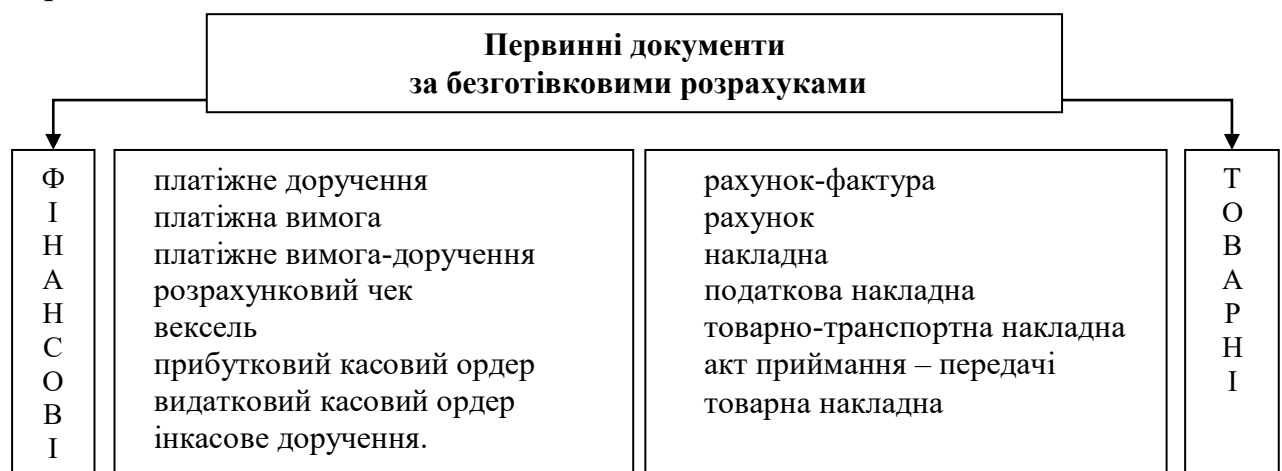


Рис.8.5. Первинні документи по безготівкових розрахунках

Підприємство для здійснення розрахунків самостійно обирає передбачені платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера) і зазначає їх під час

укладання договорів. Розрахункові документи складаються на бланках, форми яких визначені Інструкцією №22 та заповнюються українською мовою. Найбільш поширеними є розрахунки платіжними дорученнями.

Платіжне доручення - документ, який письмово засвідчує доручення клієнта про перерахування визначеної суми зі свого розрахункового рахунку.

Основою для складання платіжного доручення є операції, що засвідчують факт господарської операції та є підставою або предметом оплати.



Рис. 8.6. Документи, що є підставою для складання платіжного доручення

Приклад заповнення платіжного доручення наведемо на рис.8.7.

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 585

Прим.1

0410001

від "14" травня 2021 р.

Одержано банком
"14" травня 2021 р.

Платник ПрАТ «Компанія «Світанок»

Код 19327755

Банк платника

Центральна філія АТ «Кредобанк»
м.Львів

ДЕБЕТ рах. №

СУМА

UA 73 325365 000002000011078451

Одержувач Алутап ТзОВ

Код 38649436

3493,00

КРЕДИТ рах №

Банк отримувача

АТ КБ «Приватбанк»

UA 26 305299 000002600046213897

Сума словами

Три тисячі чотириста дев'яносто три грн., 00 коп.

Призначення платежу

За замок, серцевини, завіси згідно рах.№СФ-39 від 13.05.2021 р., в т.ч. ПДВ

20% - 582,20 грн.

Проведено банком
"14" травня 2021 р.

М. П.

Підпис _____

Підпис банку

Рис. 8.7. Приклад заповнення платіжного доручення підприємства

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

Платіжна вимога - доручення - комбінований документ, який складається з двох частин: верхня частина - вимога постачальника; нижня частина - доручення платника про перерахування коштів.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати чеки для розрахунків за товари, роботи, послуги. Для цього певна сума коштів вноситься (депонується) на особливий рахунок – рахунок лімітованої чекової книжки. У межах ліміту підприємству виписують розрахункові чеки постачальникам.

Розрахунковий чек - документ, що містить розпорядження власника розрахункового рахунку установі банку (банк-емітент), яка веде його рахунок, сплатити чекодержателю, тобто отримувачу, зазначену суму.

Розрахунки чеками можуть здійснюватись на підставі:

- а) чекових книжок, зброшурованих по 10, 20, 25 аркушів та є бланками суворої звітності;
- б) розрахункових чеків, які використовуються фізичними особами при здійсненні разових операцій.

Строк дії чекової книжки – 1 рік, а розрахункового чека – три місяці.

Лімітована чекова книжка використовується для розрахунків з постачальниками на місці здійснення операцій і виконує функцію платіжного доручення. Сума лімітованої чекової книжки фіксується у виписці банку і зберігається у касі підприємства.

Акредитив - форма розрахунків, при якій банк-емітент за дорученням свого клієнта зобов'язаний: виконати платіж третій особі (бенефіціар); надати повноваження іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Акредитивну форму розрахунків використовують для гарантованої оплати постачальником придбаних товарно-матеріальних цінностей за фактом їх відвантаження за домовленістю сторін. У момент пред'явлення постачальником у свій банк вантажно-супровідних документів його банк зараховує кошти з акредитиву на поточний рахунок постачальника.

Акредитиви можуть відриватися як за рахунок власних коштів (покритий), так і за рахунок банківських кредитів (непокритий).

Відзивний акредитив може бути змінений або анульований банком-емітентом без попереднього узгодження з постачальником, якщо той порушує умови акредитиву, а безвідзивний – не може бути анульованим.

Інкасо – вид банківської операції, який полягає в отриманні банком грошей по різних документах (векселях, чеках тощо) від імені своїх клієнтів і зарахуванні їх в установленому порядку на рахунок отримувача коштів. На практиці інкасо використовуються при розрахунках з іноземними контрагентами.

Інкасо (податковий документ) використовується органами державної податкової адміністрації для безспірного стягнення коштів з рахунку платника податку в погашення його заборгованості перед бюджетом.

До категорії безготівкових розрахунків належать розрахунки, здійснені через поштове відділення (поштовий перевід) та через каси банків.

Сьогодні все більшого поширення набувають розрахунки за допомогою банківських платіжних карток (БПК) для здійснення безготівкових розрахунків, для отримання готівки а також для видачі заробітної плати .

Платіжна картка – спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової картки, яку використовують для ініціювання переказу коштів з рахунку платника або з відповідного рахунку банку з метою сплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі в касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором.

Організація розрахунків корпоративними картками на підприємстві передбачає:

- 1) перерахування коштів банку за відкриття рахунку;
- 2) перерахування коштів підприємства на відкриті картрахунки;
- 3) перерахування коштів банку за оформлення корпоративної картки;
- 4) отримання корпоративних карток та конвертів до них з ПІН-кодами;
- 5) оприбуткування корпоративних карток на позабалансовому рахунку;
- 6) організація обліку видачі та повернення корпоративних карток у бухгалтерії;
- 7) організація обліку руху коштів за корпоративними картками.

БПК можуть діяти як за дебетовою схемою, так і за кредитовою. Коли при укладанні договору було визначено дебетову схему, то це означає, що при здійсненні оплати операції клієнта банк буде використовувати лише кошти, які є на його рахунку. У випадку їх недостатності операція не буде проведена. При кредитовій схемі банк може надати клієнту кредит (на визначених умовах). Такий вид короткотермінового кредиту називається *овердрафтом*. Як правило, термін його погашення не перевищує 1 місяць. Проте для того, щоб не сплачувати відсотки за овердрафт, підприємство може відкрити в установі банку спеціальний депозитний рахунок (СДР), на якому зарезервувати кошти на випадок перевищення встановленого ліміту. За період, протягом якого перебувають кошти на СДР, підприємству нараховуються відсотки.

Для видачі заробітної плати із використанням платіжних карток підприємство укладає договір із банком про розрахунково-касове обслуговування, у якому зазначаються права, обов'язки та відповідальність сторін та порядок видачі заробітної плати із використанням пластикових карток.

Для отримання пластикових карток підприємство подає до банку заявку на випуск пластикових карток із зазначенням у них прізвищ, імен, по-батькові, табельних номерів працівників та обраних ними видів пластикових карток. Для реалізації зарплатного карткового проекту працівникам у банку відкривають карткові рахунки та укладають відповідні договори із кожним працівником.

Банк обліковує рух грошових коштів клієнта та періодично повідомляє клієнта про стан руху коштів і залишків на ньому у виписці банку (роздрукованої або надісланої електронним повідомленням чи СМС).

Клієнт, виходячи із своїх технічних можливостей та технічних можливостей банку, у якому він відкрив рахунок, може подавати до банку розрахункові документи як у паперовій формі, так і у вигляді електронних розрахункових документів (електронних повідомлень) каналами зв'язку. Спосіб подання ним документів до банку передбачається у договорі на розрахунково-касове обслуговування.

Кошти, помилково зараховані на рахунок неналежного одержувача, мають повернутися ним у строки, установлені чинним законодавством, за порушення яких такий одержувач несе відповідальність відповідно до чинного законодавства.

Документальне оформлення операцій на валютному рахунку, в основному, таке, як і на розрахунковому (поточному) рахунку.

Основою для бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті є належним чином оформлені документи, які поділяють на такі групи:

- технічна документація - технічні паспорти машин і обладнання, формуляри і опис виробів;
- товарно-супроводжуюча - сертифікат про якість товару, відвантажувальна специфікація, комплектуюча відомість;
- транспортна, експедиторська, страхова документація - залізнична накладна та її копія - дублікат залізничної накладної міжнародного вантажного сполучення, квитанція залізничної накладної внутрішнього вантажного сполучення (вантажна накладна), страховий поліс або сертифікат;
- митна документація - вантажна митна декларація, довідки про сплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість;
- документи по нестачах та псуванню товару - комерційний лист про нестачі;
- розрахункова документація - рахунок-фактура, розрахункова специфікація, перевідний вексель;
- банківська документація - заява про переказ валюти, інкасові доручення, чек, виписки операцій по розрахунковому і валютному рахунках.

При обробці первинних документів, вартісні показники яких вказані в іноземних валютах, працівники бухгалтерії в знаменнику записують еквівалент цих показників в гривнях по курсу НБУ на дату, яка прийнята для перерахунку операцій в іноземній валюті.

Підтвердженням здійснення операції на поточному рахунку є **виписка банку**, до якої додаються документи, на підставі яких проводилися розрахунки.

Виписка банку має певні реквізити, частини яких кодується. Обов'язковими реквізитами виписки є номер поточного рахунка клієнта, дата попередньої виписки, залишок коштів на початок дня, суми надходжень і списань, номери платіжних документів, банківські та ідентифікаційні реквізити платників, залишок коштів на кінець дня. В день одержання виписки банку бухгалтер здійснює операції, які називаються котируванням – це перевірка і обробка виписки. При цьому, слід врахувати, що виписки банку «читаються» обернено. Адже для банків їх клієнти є кредиторами. Тобто, зараховуючи на рахунок клієнта кошти, банк вважає себе його боржником і поточний рахунок клієнта кредитує, а списуючи кошти з рахунка клієнта – поточні рахунки дебетує.

Для оперативного ведення клієнтом своїх рахунків у банку та обміну технологічною інформацією клієнти можуть застосовувати програмно-технічний комплекс «клієнт банку-банк» (система «Клієнт-банк»).

Дані про операції за рахунками в банку систематизуються у журналі № 1 за кредитом рахунку 31 “Рахунки в банках” і у Відомості №1. Обороти за місяць із Журналу № 1 та Відомості до нього переносять у Головну книгу.

Грошові кошти підприємства можуть зберігатися у касі і на рахунках у банках. Касове обслуговування підприємств здійснюється банками, які організують, регулюють рух грошових коштів у відповідності із законодавчими актами.

Приміщення каси має бути ізольоване, а двері до каси під час здійснення операцій – зачинені із внутрішнього боку. Доступ осіб, які не мають відношення до роботи каси, забороняється.

Документування касових операцій здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій в Україні, введеної у дію постановою НБУ від 29.12.2017 р., у редакції від 23.11.2020 №148, зі змінами і доповненнями.

Загальна схема касових операцій підприємства подана на рис.8.8.



Рис. 8.8. Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій

На кінець робочого дня у касі підприємства може перебувати готівка у межах суми встановленого (затвердженого) установою банку ліміту.

Ліміт залишки готівки в касі (ліміт каси) — це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня.

Підприємства (установи) мають можливість зберігати у своїй касі готівку, одержану для виплат зарплати, пенсій, стипендій та дивідендів понад встановлений ліміт - до 5 робочих днів (п. 18 Положення №148), а для виплат працівникам віддалених відокремлених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів — до 10 робочих днів.

Установлення ліміту каси проводиться підприємством самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі відповідно до розділу Y Положення №148. Для цього складають два документи: Наказ про затвердження ліміту каси і розрахунок такого ліміту. У Положенні №148 відсутній бланк розрахунку, тому форма цього документу є довільною або із використанням старого зразка.

Для здійснення розрахунку приймаються до уваги суми готівкової виручки та середньоденні надходження; середньоденна виплата готівкою; строк здавання готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках, визначений відповідним договором банківського рахунку. Установлений ліміт каси підписується головним бухгалтером і керівником підприємства та затверджується внутрішнім наказом по підприємству.

Приклад встановлення ліміту каси наведено нижче:

ПрАТ «Компанія «Світанок»

31.12.2020 р.

Про проведення розрахунку
встановленого ліміту залишків у касі на 2021 р.

У відповідності до п.50 Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, встановити ліміт каси з огляду на розрахунок середньоденного надходження готівки до каси.

НАКАЗУЮ:

1. Провести розрахунок встановлення ліміту залишку готівки у касі. Для розрахунку ліміту каси до уваги взяти фактичні витрати готівки за три місяці поспіль, а саме: жовтень, листопад, грудень місяці 2020 року.
2. Зберігати у касі готівку тільки у межах встановленого ліміту. Понадлімітну виручку здавати у банк не пізніше наступного робочого дня підприємства.
3. Відповідальним за розрахунок ліміту каси призначити бухгалтера-касира Верховлюк Тамару Владиславівну. Контроль за виконанням наказу покласти на головного бухгалтера Дацків Ганну Михайлівну.

Генеральний директор
Головний бухгалтер

В.М.Деркач
Г.М.Дацків

**Розрахунок
встановлення ліміту залишку готівки в касі**

ПрАТ «Компанія «Світанок»

(найменування підприємства)

м. Містки, Пустомитівського р-ну, Львівської обл., вул. Львівська, 17

(місцезнаходження підприємства)

1. Касові обороти

№ 3/п	Найменування показників	Фактично за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти, що передують строку встановлення (перегляду) ліміту каси
1	Готівкова виручка (надходження до кас, крім сум, що одержані з банків)	204150,00
2	Середньоденні надходження (рядок 1 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	3292,74
3	Виплачено готівкою на різні потреби, а також на відрядження (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів)	12605,00
4	Середньоденна видача готівки (рядок 3 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	203,31
Найменування показника		Установлено підприємством
1. Ліміт залишку готівки в касі		3290,00
Найменування показника	Визначається строк здавання готівкової виручки (готівки) та зазначаються реквізити договорів банківських рахунків	
2. Строки здавання готівкової виручки (готівки)	Щоденно ПАТ "Кредобанк» договір № 4893/К-12 від 30.09.2019 р., рах. №260070110231225	

Керівник підприємства

Головний (старший) бухгалтер

В.М.Деркач

Г.М.Дацків

"31" грудня 2020 року

"31" грудня 2020 року

Підприємства, що розпочинають свою діяльність, на перші три місяці їх роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків із подальшим переглядом за фактичними показниками діяльності відповідно до вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин), то ліміт каси визначається нульовим. Тобто вся готівка, що перебуває у його касі на кінець робочого дня і не здана підприємством до установи банку, вважається понадлімітною.

Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо:

- готівка здана у сумі, що перевищує встановлений ліміт каси до обслуговуючого банку не пізніше наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи);

- готівка використана (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного дня на господарські потреби;

- готівка, що надійшла до каси підприємства у вихідні та святкові дні та була здана у сімі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) та підприємства;

- готівка, отримана із банку для виплат, що відносяться до фонду оплати праці а також дивідендів, пенсій, стипендій протягом 3 робочих днів, включаючи день отримання готівки із банку.

Ліміт залишку готівки не встановлюється: банкам; приватним підприємцям; релігійним організаціям, які не здійснюють виробничу або інших видів підприємницьку діяльність.

Бюджетним організаціям, ліміт каси та строки здавання готівки встановлює Держказначейство України.

Переказ готівки – унесення певної суми готівки підприємством (підприємцем) або фізичною особою з метою її зарахування на рахунки відповідного підприємства (підприємця) чи фізичної особи або видачі одержувачу в готівковій формі.

При проведенні готівкових розрахунків слід також враховувати обмеження (граничні суми готівкового розрахунку):

- суб'єкти господарювання (підприємства /підприємці) мають право між собою здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами — у розмірі до 10 000 (десяти тисяч) грн включно;

- граничну суму розрахунків готівкою між фізичною особою та підприємством (підприємцем) протягом одного дня встановлено в розмірі 50 000 (п'ятдесяти тисяч) грн включно;

- обмеження граничної суми готівкового розрахунку 10 000 (50 000) грн не поширюється на розрахунки, які здійснюються платниками податків шляхом внесення готівки до каси банку для подальшого її перерахування на рахунок отримувача.

При прийманні готівки у касу підприємства виписується **прибутковий касовий ордер** (ПКО – ф№КО-1) та видається відривний корінець за підписами головного бухгалтера і касира, а при видачі готівки з каси підприємства – **видатковий касовий ордер** (ВКО – ф№КО-2) та належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Після оформлення прибуткові і видаткові касові ордери реєструються у **Журналі реєстрації касових прибуткових і видаткових документів** (ф№КО-3) та здійснюється відповідний запис у **Касовій книзі** (Книзі обліку доходів і витрат) у повній сумі не пізніше касового дня.

Кожна юридична особа, що має касу, веде **одну Касову книгу** для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Виправлення у Касовій книзі не допускаються.

ПрАТ «Компанія Світанок»
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ 19327756

Додаток 2
до Положення про ведення касових операцій у
національній валюті України (пункт 25 р.ІІІ)

Типова форма №КО-1

ПрАТ «Компанія Світанок»
(підприємство, організація)

КВИТАНЦІЯ до прибуткового касового ордеру № 78 від 04.05.21 р.

Прийнято від банку
зарплата за квітень 2021 р.

ПРИБУТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР № 78

від 04 травня.2021 р.

Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Сума цифрами	Код цільового призна- чення
311		13740,00	

Підстава чек серія АК№ 531

Сума
тринадцять тисяч сімсот
сорок грн. 00 коп.

Прийнято від банку зг. чеку заробітна плата за квітень 2021 року.

Підстава чек серія АК№ 531

Тринадцять тисяч сімсот сорок грн. 00 коп.
(літерами)

Додаток: _____

Головний бухгалтер Дацків Г.М.

Одержав касир Верхолюк Т.В.

М. П.

Головний
бухгалтер Дацків Г.М.
Касир Верхолюк Т.В.

Рис. 8.9. Приклад заповнення прибуткового касового ордеру

ПрАТ «Компанія Світанок»
(найменування підприємства, установи, організації)

Додаток 3
до Положення про ведення касових операцій
у національній валюті України

Типова форма №КО-2

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ Код за УКУД

19327755

ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР № 10

від 04 травня 2021 р.

№з. з.п	Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7
		04.05.21	661	301	13476,00	

Видати Антоновій О. Д.

(прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава Розрахунково-платіжні відомість №11 від 31.04.21 р.(зарплата за квітень)

Сума тринадцять тисяч чотириста сімдесят шість грн. 00 коп.

(літерами)

Додаток: _____

Керівник Деркач В.П. Головний бухгалтер Дацків Г.М.

Одержав тринадцять тисяч сімсот грн.

грн. 00 коп.

(літерами)

“4” травня 2021 р. Підпис _____

По

(назва, номер, дата та місце видачі документу, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир Верхолюк Т.В.

Рис 8.10 Приклад заповнення видаткового касового ордеру

Зразок листка Касової книги підприємства

Каса 04 травня 2021 р.

Лист 1. Касової книги

Номер документа	Від кого отримані чи кому видано	Номер кореспондуючого. рахунка, субрахунку	Прибуток	Видаток
Залишок на початок дня			250,00	X
ПКО №78	Отримано з банку	311	13740,0	
ВКО №10	Виплачено зарплату Антоновій О.Д.	661	X	13476,0
Разом за день			13740,0	13476,0
Залишок на кінець дня			514,0	
В тому числі на зарплату			264,0	X

Касир _____Верхоліук Т.В.

(підпис)

Записи у касові книзі перевірів і документи у кількості

Один прибутковий та один Видатковий одержав

Бухгалтер _____Дацків Г.М.

(підпис)

Підприємці Касової книги не ведуть. При цьому, для підприємця - платника єдиного податку, який має право отримувати готівку без використання РРО, оприбуткуванням готівки є проведення таких коштів у повній сумі фактичних надходжень у Книзі обліку доходів. «Єдинники», що зобов'язані використовувати РРО, та підприємці на загальній системі, готівкові розрахунки відображають у КОРО та у Книзі обліку доходів чи Книзі обліку доходів і витрат відповідно.

Підприємство (як і його підрозділи) може вести Касову книгу як у паперовому, так і в електронному вигляді. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться Касова книга, повинне забезпечувати візуальне відображення і роздруківку кожної з двох частин листа Касової книги («Вкладний аркуш Касової книги» і «Звіт касира»), за формою і змістом ідентичних форм і змісту Касової книги у паперовій формі.

Для передачі готівки із каси до банку касиром підприємства оформляється вручну “Об’ява про внесення готівки”. Документом, що свідчить про здавання виручки до банку та є підтвердженням оприбуткування готівки в касі суб’єктів господарювання (п. 29 розділу III Положення №148) є:

- 1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку;
- 2) квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;
- 3) примірник супровідної відомості до сумки з готівковою виручкою (готівкою), засвідчений підписом та відбитком печатки інкасатора-збирача;
- 4) чек платіжного термінала в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

Документування операцій з обліку касових операцій та відображення на рахунках бухгалтерського обліку хоч і чітко регламентований у плані

використання типових форм, проте різняться у залежності від програмного забезпечення обліку при автоматизованій формі.

Бланки касових документів виготовляються друкарським способом або з використанням комп'ютерної техніки з відображенням обов'язкових реквізитів, окрім грошових чеків, які виготовляються виключно друкарським способом.

Наприкінці місяця в Журналі № 1 і Відомості №1.1 підсумовують надходження і витрачання готівки, в т. ч. за кореспондуючими рахунками, і обліковують залишок грошей у касі на перше число наступного місяця, який має бути тотожним такому ж показникові в Касовій книзі. Підсумкові дані записують у Головну книгу. Схема документування касових операцій наведена на рис.8.11.



Рис. 8.11. Схема документування касових операцій

Готівкові розрахунки, що здійснюють підприємства торгівлі, громадського харчування та послуг здійснюються через операційні каси із використанням реєстраторів розрахункових операцій (РРО) або без їх застосування з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій.

РРО – це пристрій або програмно-технічний комплекс, у якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів. До РРО належать: електронний контрольно-касовий апарат, комп'ютерно-касова система тощо.

Фіскальні функції – це здатність РРО забезпечувати одноразове занесення, довготермінове зберігання у фіскальній пам'яті, багаторазове зчитування і неможливість зміни підсумкової інформації про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій формі.

На кожен РРО заводиться книга обліку розрахункових операцій (КОРО), що містить щоденні звіти, які складаються на підставі розрахункових документів (касових чеків, розрахункових квитанцій). РРО і КОРО реєструються в органах податкової інспекції за місцем знаходження суб'єктів підприємницької діяльності.

На період виходу з ладу РРО та проведення його ремонту або у разі тимчасового, але не більше ніж 72 години відключення електроенергії

розрахункові операції виконуються з використанням книги обліку розрахункових операцій, розрахункової книжки або із застосуванням резервного РРО.

Щодня після закінчення робочої зміни касир видруковує денний звіт (**Z-звіт**) з обнулюванням інформації в оперативній пам'яті та занесенням її до фіскальної пам'яті. Протягом дня при інкасації виторгу або для перевірки фактичної наявності грошей в РРО касир друкує **X-звіт**.

Схема документообігу при розрахунках через РРО подана на рис. 8.12.

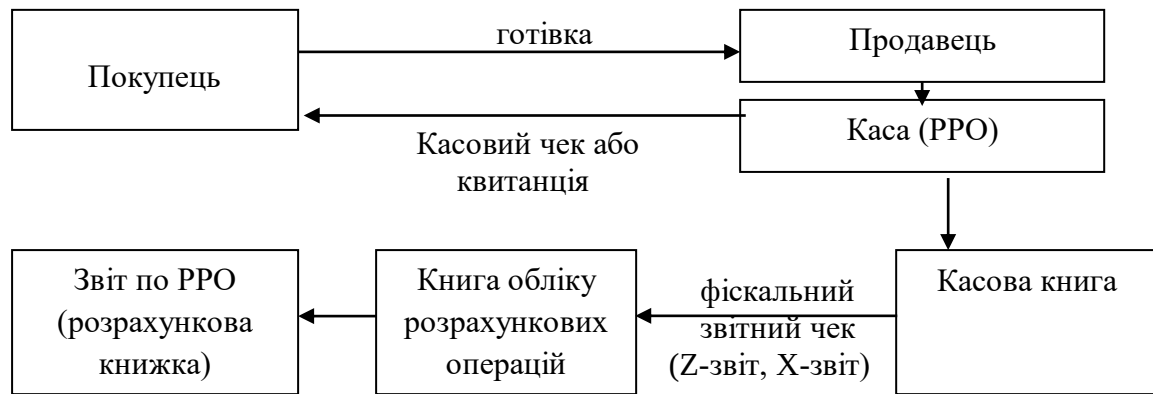


Рис. 8.12. Схема документообігу при розрахунках через РРО

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться інвентаризація каси з покупорним перерахуванням грошових коштів та перевіркою інших цінностей (цінних паперів, чекових книжок тощо), що знаходяться у касі. Для проведення інвентаризації каси наказом керівника підприємства призначається комісія. До початку роботи комісії касир дає розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на грошові кошти, здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли у касу, оприбутковані, а ті, що вибули з каси – списані за видатками. Залишок готівки у касі звіряється з даними обліку по Касовій книзі. За результатами інвентаризації каси складається Акт інвентаризації наявності коштів. При виявленні нестачі або надлишку готівки, або цінностей у касі, в Акті вказується сума нестачі або лишку і обставини їх виникнення. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. Один примірник акту передається до бухгалтерії підприємства, другий – залишається у матеріально-відповідальній особи.

Виявлені при інвентаризації каси розбіжності між фактичними залишками грошових коштів і інших цінностей, що знаходяться у касі, з даними бухгалтерського обліку регулюються у наступному порядку:

- грошові кошти та інші цінності, які виявлені в надлишку, оприбутковуються та зараховуються на збільшення доходу підприємства з подальшим встановленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;
- нестачі грошових коштів і інших цінностей, які виявлені при інвентаризації каси, відшкодовуються шляхом стягнення із матеріально-відповідальних осіб та за умов, коли винні особи не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються до складу витрат підприємства.

8.3. Синтетичний облік грошових коштів.

Для синтетичного обліку касових операцій призначений рахунок 30 «Готівка» за субрахунками:



Рис.8.13. Рахунок 30 «Готівка» та його субрахунки

Крім зазначених на рис.8.13. субрахунків, можна відкривати субрахунки для операційних кас на підприємствах, які займаються торговельною діяльністю.

По дебету рахунка 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, по кредиту – їх використання.

Аналітичний облік можна вести за окремими касами та у розрізі видів іноземних валют.

Для обліку коштів у дорозі та грошових документів та електронних грошей, номінованих у національній валюті, призначений активний рахунок 33 «Інші грошові кошти», який має такі субрахунки (рис.8.14.):



Рис.8.14. Рахунок 33 «Інші грошові кошти» та його структура

За дебетом субрахунків 331-332 відображають надходження у касу грошових документів (поштових марок, марок гербового збору, сплачених проїзних документів, путівок тощо) в національній та іноземній валютах, а за кредитом – їх списання.

За дебетом субрахунків 333 та 334 обліковується готівка, внесена до кас банків, ощадбанків, поштових відділень для зарахування на банківський рахунок, але яка перебуває у дорозі. За кредитом відображається зарахування готівки банком на рахунок підприємства.

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

При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед сплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду у міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

Бланки суворого обліку, які знаходяться на зберіганні і видаються під звіт (бланки товаросупровідних документів тощо), обліковуються на позабалансовому рахунку 08 „Бланки суворого обліку”. Аналітичний облік ведеться по кожному виду бланків із зазначенням даних про місце зберігання, нумерації, кількості і вартості таких бланків.

Типові кореспонденції рахунків, що застосовуються при обліку касових операцій показані в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1.

**Типові кореспонденції рахунків, що застосовуються при
обліку касових операцій**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Надходження готівки з банку	30	31
2.	Одержано готівку в погашення одержаних раніше векселів	30	34
3.	Надходження готівки від покупця в погашення заборгованості за товари, роботи і надані послуги	30	36
4.	Придбано за готівку грошові документи	33	30
5.	Одержано готівку від винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданої безвідсоткової позики	30	37
6.	Отримано готівкою безповоротну фінансову допомогу	30	425
7.	Отримано готівкою цільове фінансування з бюджету	30	48
8.	Оприбутковано фінансову допомогу на зворотній основі	30	55
9.	Оприбуткована в касу позика банку готівковими коштами	30	50, 60
10.	Отримані дивіденди від асоційованих, дочірніх підприємств	30	373
11.	Отримані кошти від продажу власних акцій	30, 33	45
12.	Повернуто зарплату, зайво видану працівникам	30	66
13.	Одержано в касу виручку за реалізовану продукцію, товари, послуги	30	70

Продовження таблиці 8.1.

1	2	3	4
14.	Одержано готівку від реалізації необоротних активів	30	742
15.	Одержано готівку від реалізації інших оборотних активів	30	712
16.	Одержано готівкою штрафи, пені, неустойки	30	715
17.	Одержано дивіденди та відсотки від інших підприємств	30	73
18.	Передано готівку на рахунок у банку	31	30
19.	Передано готівку інкасатору, відправлено через поштове відділення для наступного зарахування на рахунок банку	333	30
20.	Зарахування готівки. Внесеної інкасатором, відправленої через поштове відділення, на рахунок банку	31	333
21.	Виплачено зарплату працівникам підприємства	66	30
22.	Видано готівкою безвідсоткову позику працівнику, підзвітній особі, виплачено аліменти	37	30,33
23.	Погашено готівкою заборгованість перед постачальниками і підрядниками	63	30
24.	Видано працівникам проїзні квитки, путівки в рахунок заробітної плати	66	33
25.	Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	15	30,33
26.	Здійснено передоплату за періодичні видання	39	30
27.	Викуплено власні акції	45	30
28.	Погашено раніше виданий вексель	61,62	30
29.	Погашено заборгованість перед соціальними фондами	65	30
30.	Виплачені дивіденди	67	30
31.	Списано вартість грошових документів на витрати	92, 93, 949	331, 332
32.	Виявлено надлишки грошових коштів в результаті інвентаризації	30, 33	719
33.	Відображено суму нестачі грошових коштів у касі, яку не відшкодовує матеріально-відповідальна особа	947	30, 33
34.	Відображено суму нестачі, виявлену при інвентаризації каси	375	30, 33
35.	Погашено нестачу готівки грошовими коштами (касиром чи іншою матеріально-відповідальною особою)	30, 33	375

У випадку, коли підприємство розраховується за придбані матеріали чи реалізовує продукцію, товари, послуги з оплатою карткою (електронними грошима), застосовується субрахунок 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» рахунку 33 «Інші кошти» та кореспонденції, подані у таблиці 8.2.

Згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті відображають в національній валюті України під час їх первісного визнання перерахуванням суми в іноземній валюті за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Операції, пов'язані з одержанням та витрачанням готівкової іноземної валюти, в касі підприємства на субрахунку 302 „Готівка в іноземній валюті” передбачають необхідність вести облік по кожному виду валюти, а також відображати курсові різниці на залишок валютних коштів.

Таблиця 8.2.

Облік електронних грошей

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Видано кошти на електронний гаманець	333	311
2	Зараховані кошти у електронний гаманець	335	333
3.	Здійснено передоплату за сировину карткою	371	335
4.	Отримано сировину, оплачену карткою	20, 28	631
5.	Відображено ПДВ за оп.4.	641	631
6.	Здійснено взаємозалік по операціях розрахунків	631	371
7.	Передоплата за продукцію, товари, надані послуги електронними грошима отримана	335	681
8.	Відвантажено продукцію, товари, надано послуги	361	701 (або 702,703)
9.	Відображено ПДВ за оп.8	701 (або 702, 703)	641
10.	Списано собівартість продукції (послуг), відвантажених за оп.8	901 (або 902)	26
11.	Взаємозалік	681	361
12.	Надана банку заяву про конвертування коштів	333	335
13.	Комісія за послуги конвертування готівки	92	333
14.	Зарахування коштів на поточний рахунок у обслуговуючому банку.	311	333

Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій з грошовими коштами в іноземній валюті в касі підприємства на рахунках бухгалтерського обліку подаємо у таблиці 8.3.

Таблиця 8.3.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з грошовими коштами в іноземній валюті у касі підприємства

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Одержана в установі банку іноземна валюта (долари США) з поточного рахунка підприємства в касу	3021	3121
2.	Оприбуткована в касу підприємства валюта, отримана з карткового рахунку підприємства в банку	3021	3141
3.	Повернутий підзвітною особою в касу залишок невикористаної підзвітної суми	3021	3722
	Погашена винною особою сума нестачі в іноземній валюті	3021	3752
4.	Відображається курсова різниця, що утворилась у результаті перерахунку залишку іноземної валюти у касі підприємства у зв'язку зі зміною валютного курсу на дату балансу:		
	- додатна	3021	714
	- від'ємна	945	3021
5.	Здана в банк і зарахована іноземна валюта на поточний або інший рахунок з каси підприємства	3121 3143	3021
6.	Внесена іноземна валюта в касу банку для подальшого зарахування на поточний рахунок підприємства	3341	3021

продовж.табл.8.3.			
7.	Видана іноземна валюта з каси на відрядження	372	3021
	Повернуто винною особою сума нестачі в іноземній валюті	375	3021
8.	Відображається курсова різниця, що утворюється в результаті перерахунку залишку іноземної валюти в касі підприємства у зв'язку зі зміною валютного курсу:		
	- додатня	3021	714
	- від'ємна	945	3021
9.	Відображена нестача іноземної валюти в касі підприємства при невстановленні винної особи	947	3021

Облік операцій на рахунках в банку ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках». Це активний рахунок, на дебеті якого відображають будь-які надходження грошей на поточний рахунок, а на кредиті - перерахування і виплати коштів з нього. Дебетове сальдо відображає залишок грошових коштів на розрахунковому (поточному) рахунку на даний момент часу.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» має такі субрахунки:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

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

Записи у бухгалтерії підприємства на рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюється на підставі виписок банку та доданих до них розрахунково-платіжних документів.

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку необхідно відображати здійснені грошові операції на рахунках обліку та реєстрах синтетичного і аналітичного обліку.

Аналітичний облік здійснюється за видами коштів, рахунками, відкритими у банках, та у розрізі грошових документів і еквівалентів грошових коштів.

Типові кореспонденції рахунків, що використовуються при обліку операцій на поточному рахунку показані у таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

**Типові кореспонденції рахунків, що використовуються
при обліку операцій на поточному рахунку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	2	3	4
Надходження коштів на рахунок			
1.	Передано готівку із каси в банк	31	30
2.	Зарахована на поточний рахунок виручка від реалізації продукції, товарів, послуг	31	70
3.	Оплачено покупцями раніше одержані товари, роботи, послуги	31	36
4.	Зараховано кошти від реалізації виробничих запасів, МШП та основних засобів	31	71, 74

продовж. табл. 8.4.			
1	2	3	4
5.	Одержано короткострокову позику банку	31	60
6.	Одержано довгострокову позику банку на поточний рахунок	31	50
7.	Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	31	55
8.	Одержано на поточний рахунок дивіденди	31	73
9.	Отримано грошові кошти у вигляді доплати	31	63
10.	Повернуто з бюджету на рахунок підприємства грошові кошти	31	64
11.	Повернуто кошти з соціальних фондів на рахунок підприємства	31	65
12.	Одержано доходи майбутніх періодів	31	69
13.	Зараховано на поточний рахунок дохід від спільної діяльності	31	72
14.	Одержано кошти з бюджету, позабюджетних фондів на цільові програми	31	48
15.	Отримано попередню оплату від покупця	31	68
16.	Отримано суми страхового відшкодування від страхової організації	31	75
17.	Отримано кошти у погашення векселя	31	35
18.	Погашена заборгованість засновниками за внесками у зареєстрований (пайовий) капітал	31	46
Списання, видача коштів з рахунку			
19.	Передано гроші з банку в касу	30	31
20.	Повернуто передоплату покупцям	36	31
21.	Перераховано кошти постачальникам, підрядникам, іншим кредиторам	63,68	31
22.	Проведено передоплату постачальникам	37	31
23.	Проведено витрати на виправлення браку	24	31
24.	Депоновано гроші на лімітовану чекову книжку, виставлений акредитив	31	31
25.	Проведено передоплату за газети та журнали	39	31
26.	Проведено перерахування коштів за рахунок раніше створеного резерву	47	31
27.	Повернуто банку короткострокову позику	60	31
28.	Повернуто банку довгострокову позику	50	31
29.	Погашено заборгованість за раніше виданим векселем	51, 62	31
30.	Погашено довгострокову заборгованість перед орендодавцем з оренди	53	31
31.	Погашено довгострокові зобов'язання перед різними кредиторами	55	31
32.	Погашено заборгованість перед бюджетом	64	31
33.	Сплачено ЄСВ	65	31
34.	Оплачено загальновиробничі витрати	91	31
35.	Оплачено адміністративні витрати	92	31
36.	Перераховано дивіденди учасникам	67	31
37.	Викуплено акції власної емісії	45	31
38.	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівників	313	31
39.	Зараховано кошти на картрахунки працівників (виплачено заробітну плату на картку)	661	313
40.	Перераховано комісійну винагороду банку	685	31

У бухгалтерському обліку для відображення коштів на картрахунках та розрахунків за допомогою корпоративних карток крім субрахунку 313 «Інші рахунки в національній валюті» можуть використовувати субрахунок 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Отримані із банку корпоративні картки необхідно також обліковувати за балансом по фактичній вартості їх емісії, вказаної у договорі, і сумі незменшеного залишку на картрахунку (при його відкритті). Для забалансового обліку банківських корпоративних пластикових карток призначено субрахунок 081 «Корпоративні банківські платіжні картки» до рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Наведемо приклад відображення у обліку операцій із використанням корпоративних банківських платіжних карток.

Приклад 8.1. Підприємство відкрило в обслуговуючому банку картковий рахунок, оплативши при цьому банку комісію за відкриття рахунку і емісію корпоративної картки - 45 грн. На поточний рахунок підприємства перераховано 7000 грн. Придбано із використанням БПК сировину на суму 6000 (в т.ч. ПДВ)

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспон. рах-в		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Відображено послуги банку за відкриття картрахунку і емісію корпоративної картки	92	311	45,0
2.	Списані витрати на фінансові результати	791	92	45,0
3.	Відображена вартість отриманої корпоративної картки з ПН-кодом на за балансовому рахунку	081	-	45,0
4.	Перераховані грошові кошти на картковий рахунок з поточного рахунку	313	311	7000,0
5.	Оплачено товар із використанням КБПК (отримано сліп або квитанцію платіжного терміналу)	631	333	6000,0
6.	Відображено ПДВ (при наявності податкової накладної)	641	644	1000,0
7.	Оприбутковано сировину	20	631	5000,0
8.	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	1000,0
9.	Списано грошові кошти з карткового рахунку на користь продавця	333	313	6000,0

При видачі підзвітній особі БПК суму, що знаходиться на картрахунку відображати по дебету субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» непотрібно, адже заборгованість перед підприємством та підстава для його дебетування виникне лише після здійснення оплати за товари (роботи, послуги), підтвердження чеку та виписки банку про рух коштів на картрахунку. У момент видачі корпоративної картки доступну суму на картрахунку можна відобразити за балансом по дебету рахунку 05, субрахунку 051 «Забезпечення надані».

Наведемо приклад використання корпоративної платіжних картки (в гривнях) при відрядженні у межах України.

Приклад 8.2. Для участі у семінарі з бухгалтерського обліку та оподаткування бухгалтер підприємства направлений у відрядження на 3 дні. З 05.11.2020 р. по 07.11.2020 р. і видано аванс у сумі 1900 грн., які перераховані на корпоративну платіжну картку. Після повернення з відрядження бухгалтером представлено звіт про використання коштів із підтверджуючими документами. (вартість квитків Львів-Київ та Київ-Львів – 500 грн. (без ПДВ); рахунок за

проживання у готелі (без харчування), підтверджений квитанцією із платіжного терміналу на суму 1200 грн. (в т.ч. ПДВ – 200 грн.), чек банкомата (сліп) про одержання готівки у сумі 50 грн.).

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Перераховано грошові кошти на картрахунок	313	311	1900,0
2.	Видано бухгалтеру корпоративна картка	051	-	1900,0
У журналі видачі і повернення КБПК здійснюється запис про видачу картки працівнику підприємства та суми коштів, доступної для використання по цій картці.				
3.	На основі звіту про використання коштів на відрядження списано на адміністративні витрати: вартість квитків (500 грн.), вартість проживання (1200-200=1000 грн.), добові (3х60= 180 грн.).	92	372	1680,0
4.	Списані витрати з відрядження на фінансовий результат	791	92	1680,0
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ за послуги готелю та з.д. квитки (200,0+100,0=302,0)	641	372	300,0
6.	Відображено повернення бухгалтером БПК	-	051	1900,0
У журналі видачі і повернення КБПК здійснюється запис про повернення картки працівником підприємства та суми коштів, доступної для використання по цій картці.(доступно для використання – 50, 0 грн.)				
7.	На основі виписки банку відображені операції по картрахунку			
	- списано кошти, отримані працівником через банкомат	372	313	50,0
	- списана сума на оплату послуг готелю, квитків	372	313	1800,0
8.	Видані кошти з каси для розрахунку з підзвітною особою за відрядженням	372	301	130,0
9.	Нараховано комісійну винагороду банку	92	685	35,0
10.	Перераховано комісійну винагороду банку	685	311	35,0
11.	Списано суму комісійної винагороди на фінансовий результат	791	92	35,0

У випадку здійснення розрахунків із використанням платіжної карточки у валюті, які відрізняється від валюти картрахунку, уповноважений банк здійснює перерахунок суми по такій операції у валюту картрахунку.

Розрахунки в іноземній валюті з гривневого картрахунку проводиться у такий спосіб:

- банк повертає міжнародній платіжній системі валюту, в якій проводиться розрахунок по картрахунку;
- підприємство розраховується з банком гривнями за валюту, використану його працівником.

Для складання бухгалтерської звітності перерахунок вартості у грошову одиницю України, здійснюється за курсом, що є останнім за часом котирування Національним банком України у звітному періоді.

Курсові різниці визначаються за валютними активами і пасивами.

До валютних статей (грошових) активів і пасивів підприємства належать:

- залишки коштів іноземної валюти (у касі, на поточних рахунках в іноземній валюті в банках, в дорозі);
- платіжні документи в іноземних валютах;
- векселі, чеки тратти та ін.;
- грошові документи в іноземних валютах;

- поштові марки, оплачені проїзні, лікувально-туристичні та інші документи, термін використання яких не настав;
- фондові цінності (цінні папери) в іноземних валютах;
- акції, сертифікати, облігації; - кредити банків в іноземній валюті;
- дебіторська і кредиторська заборгованості в іноземних валютах стосовно юридичних і фізичних осіб.

Кореспонденція рахунків з обліку курсових різниць наведена у таблиці 8.5.

Таблиця 8.5.

Кореспонденція рахунків з обліку курсових різниць

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
На суму гривень, перерахованої для купівлі валюти (за ринковим курсом валюти, який дорівнює балансовій вартості іноземної валюти)	331	311
На суму збору до Пенсійного фонду у розмірі 1% від суми в гривнях, витрачених на купівлю валюти.	23, 92, 93,94	651
На суму утриманих банком комісійних	377	33
Одночасно	23,92, 93..	377
На суму іноземної валюти, що надійшла (перерахована у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на останній робочий день звітного періоду)	312	33
На суму перерахованого банком збору до Пенсійного фонду	651	33
У випадку збільшення курсу НБУ	312	714
У випадку зменшення курсу НБУ	714	312
На суму перерахованої валюти постачальникові - передоплата за товари	631	312
На суму курсової різниці	312	714
або	714	312
На суму митної вартості товару (за курсом НБУ на дату проходження ВМД)	28	631
На суму митних зборів, мита	377	311
Одночасно	28	377
На суму сплаченого ПДВ за імпортом товарами	641	311
На суму курсової різниці у разі збільшення курсу	631	714
На суму курсової різниці у разі зменшення курсу	714	631

Інформація про наявність грошових коштів у ф№1 Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства відображається у рядку 1165 другого розділу активу балансу (сумується сальдо за дебетом рахунків 30, 31 і субрахунків 333, 334, 335 і 351). У додаткових рядках ф№1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) деталізується інформація про: - готівку (рядок 1166) - сальдо за рахунком 30 «Готівка»; - рахунки в банках (рядок 1167) – сальдо за рахунком 31 «Рахунки в банках».

Інформація про надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства відображається у ф№3 «Звіт про рух грошових коштів» (за прямим або непрямым методом).

8.4. Облік дебіторської заборгованості.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та розкриття її у фінансовій звітності визначає НП(С)БО10 «Дебіторська заборгованість», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. №237, зі змінами і доповненнями.

Трактування дебіторської заборгованості подано у таблиці 8.6.

Таблиця 8.6.

Визначення дебіторської заборгованості у стандартах обліку

НП(С)БО, МСБО	Визначення «дебіторська заборгованість».
НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату .
НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	Сума, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу.
М(С)БО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	Це похідні фінансові активи з фіксованими платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку.

Дебітори — це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або Інших активів.

Класифікація дебіторської заборгованості проводиться за наступними ознаками:

- за контрагентами;
- за терміном погашення;
- за об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів;
- за платоспроможністю кредитора;
- за ступенем забезпечення;
- за формою погашення;
- за ступенем дотримання фінансової дисципліни.

Дебіторська заборгованість у бухгалтерському обліку класифікується в залежності від: термінів її погашення, платоспроможності дебіторів.

Залежно від термінів погашення дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну.

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

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

Поточна дебіторська заборгованість поділяється на:

- заборгованість, яка пов'язана з реалізацією продукції робіт, послуг (товарна);
- іншу дебіторську заборгованість (нетоварна), тобто за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків тощо.



Рис. 8.15. Класифікація дебіторської заборгованості

У більшості випадків визначають два головних види дебіторської заборгованості – товарну і нетоварну (рис.8.16.).

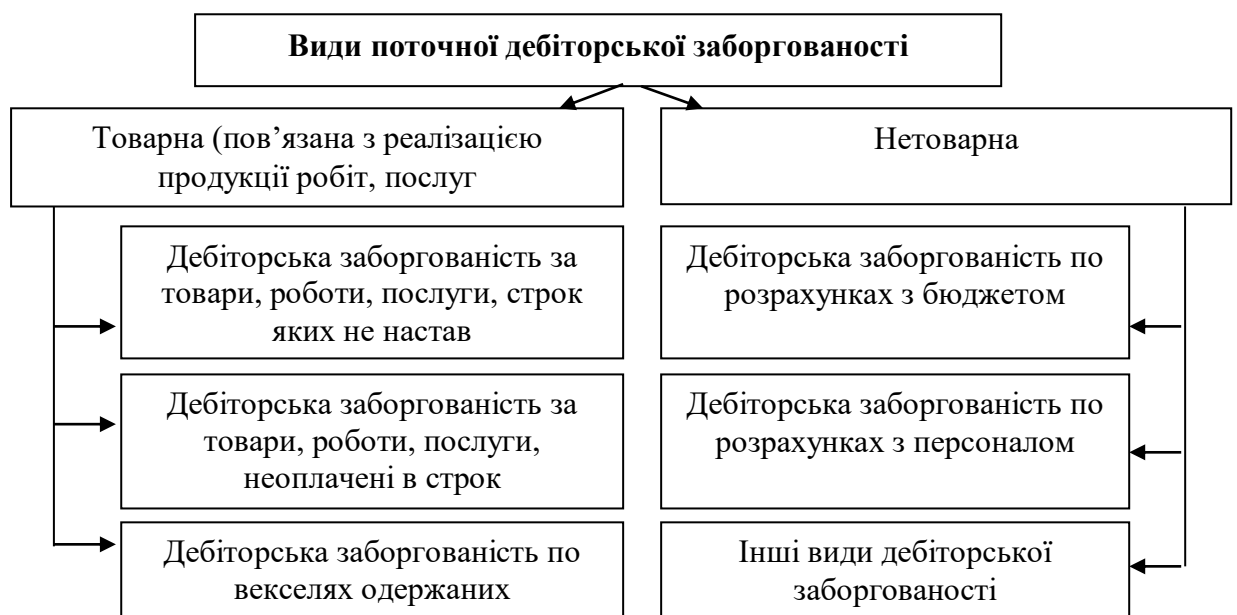


Рис. 8.16. Основні види поточної дебіторської заборгованості підприємства

До товарної дебіторської заборгованості належить розрахунки з покупцями і замовниками, які виникають при реалізації підприємством продукції, товарів (робіт, послуг) на умовах відстрочки платежу.

Поточна дебіторська заборгованість у свою чергу може бути безнадійною і сумнівною.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Орієнтиром при віднесенні поточної дебіторської заборгованості до сумнівної можуть бути строки, а саме:

- або понад 90 календарних днів із дня граничного строку погашення такої заборгованості, передбаченого договором чи визнаною претензією;
- або понад 30 календарних днів з дня прийняття рішення судом про визнання (стягнення) такої заборгованості або вчинення нотаріусом виконавчого напису.

НП(С)БО 10 визначає також трактування таких термінів щодо обліку дебіторської заборгованості:

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Сума погашення — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість — дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума.

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

Побудова аналітичного обліку має забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою не настав, а також заборгованість, не сплачену в строк.

До документів, що характеризують виникнення, склад і наявність дебіторської заборгованості відносяться: договори з відповідними додатками про надання послуг, рахунки-фактури, акти, накладні, платіжні документи, акти звірки взаємної заборгованості, акти зустрічних перевірок по кожному боржнику, акти інвентаризації дебіторської заборгованості, векселі, виписки банків, розрахунки, довідки бухгалтерії та інші документи, що мають значення для оцінки дебіторської заборгованості.

Постачальник на відвантажену продукцію виписує товарні та платіжні документи, передає їх банку і направляє покупцю.

Первинні документи, за якими визнається та погашається дебіторська заборгованість підприємства, подані у таблиці 8.7.

Таблиця 8.7.

Первинні документи по розрахунку з покупцями та замовниками

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
накладні; рахунки-фактури; акти прийнятих робіт, послуг; податкові накладні; товарно-транспортні накладні; товарні накладні.	комерційні документи (рахунки-фактури – invoice); транспортні накладні (CMR – залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи); платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ; розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць.
Погашення заборгованості	
платіжне доручення, вексель виписки банку; прибуткові касові ордери.	платіжне доручення, вексель виписки банку.

Зручною формою розрахунків та видом комерційного кредиту є вексель, так як оплата по ньому відбувається не відразу, а через певний час, на протязі якого сума по векселю знаходиться в розпорядженні векселедателя.

Вексель - це цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, яка видала вексель (векселедавця), сплатити по настанні строку певну суму грошей власникові векселя (векселеотримувачу).

Векселі можуть використовуватись в господарській діяльності підприємства у таких цілях:

- для здійснення розрахунків за товари (роботи, послуги);
- для оформлення заборгованості по податках, зборах;
- для проведення зарахування заборгованості (при індосаменті простого і переказного векселя);
- як інструмент комерційного кредиту, що передбачає плату за відстрочення платежу;
- як цінний папір, що придбавається за грошові кошти (за договором міни);
- для обліку в банку з метою отримання грошових коштів до настання терміну погашення за векселем.

Вексель може бути також переданий векселедержателем другому підприємству, боржником якого він є.

Роль операцій з векселями в діяльності підприємства

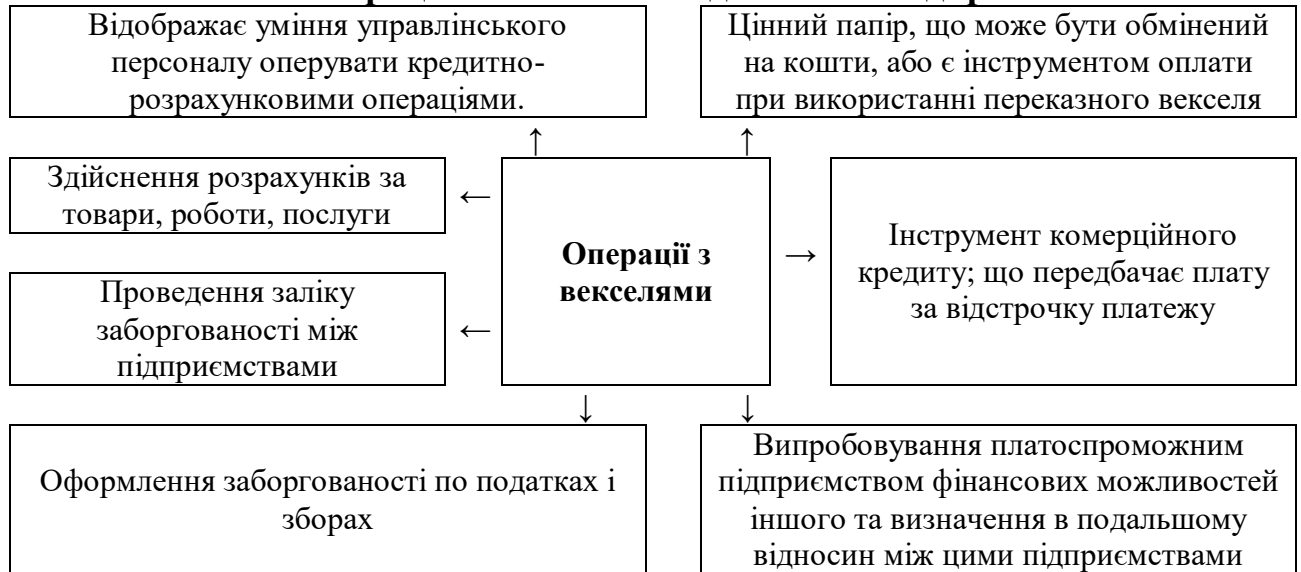


Рис.8.17. Роль операцій з векселями в діяльності підприємства

Залежно від типу векселів, а також від того, у яких операціях вони застосовуються, їх відображення у формах фінансової звітності та у бухгалтерському обліку відбувається по-різному.

Так, дебіторська заборгованість, що виникла у ході нормального операційного циклу незалежно від терміну її погашення, є поточною і вважається оборотним активом, векселі, якими оформлена така заборгованість, вважаються короткостроковими і відображаються в Балансі. Тут же показуються короткострокові векселі, отримані по індосаменту. Заборгованість, що прямо не зв'язана з операційною діяльністю, а отже, і векселі, отримані в забезпечення такої заборгованості, є поточними тільки за умови, що вони будуть погашені протягом 12 місяців з дати балансу. Довгострокові векселі зустрічаються на практиці не так часто, як короткострокові.

Усі векселі по їх економічній природі можна розділити на:

- комерційні або торгові (товарні, купівельні) векселі, тобто такі векселі, які видані на підставі товарного боргу, наданих послуг, виконаних робіт і т.і.;
- фінансові векселі, тобто такі, джерелом яких є фінансові операції та у підставі видачі яких лежить одержання грошової позики проти видачі боргового зобов'язання.

Планом рахунків та Інструкцією №291 для обліку операцій з векселями передбачено декілька рахунків (субрахунків), а саме:

На рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями за субрахунками:

341 "Короткострокові векселі, одержані в національній валюті"

342 "Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті"

На рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" за дебетом відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом - отримання коштів у погашення векселів,

погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" ведеться облік розрахунків з поставачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням.

Рахунок 51 "Довгострокові векселі видані" має такі субрахунки:

511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті"

512 "Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті"

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» за субрахунками: 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті" та 612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у іноземній валюті" - для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними із складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом 12 місяців із дати балансу

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованостей.

На рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" ведеться облік розрахунків за заборгованістю поставачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Рахунок 62 "Короткострокові векселі видані" має такі субрахунки:

621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"

622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"

За кредитом рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) поставачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом - погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

Для відображення в бухгалтерському обліку відсотків, нарахованих за векселем, призначені субрахунки

- 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" – для обліку нарахованих відсотків, що підлягають отриманню;

- 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" – для обліку нарахованих відсотків, що підлягають сплаті.

Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги відображається в балансі за чистою реалізаційною вартістю, тобто первісна вартість за мінусом резерву сумнівних боргів. Первинним документом, який свідчить про нарахування резерву є довідка бухгалтерії.

Нормами НП(С)БО 10 формування резерву сумнівних боргів передбачено лише під поточну дебіторську заборгованість, яка відповідає всім переліченим вимогам одночасно:

- є фінансовим активом – контрактом, що дає право отримати кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства (дебіторська заборгованість за виданими авансами іншим підприємства не є фінансовим активом);
- не придбана підприємством і не призначена для продажу;
- не є безнадійною.

Величина резерву сумнівних боргів, що створюється, може визначатися одним із двох методів:

- 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- 2) застосування коефіцієнта сумнівності.

Перший метод є найбільш об'єктивним, оскільки дозволяє визначити величину резерву сумнівних боргів залежно від ступеня платоспроможності кожного конкретного дебітора. Цей метод найдоцільніше застосовувати підприємствам, які мають обмежений перелік боржників та можливість оцінити платоспроможність кожного з них. Сума резерву сумнівних боргів визначається за результатами інвентаризації дебіторської заборгованості, яка обов'язково проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

Другий метод створення резерву сумнівних боргів ґрунтується на застосуванні коефіцієнта сумнівності. Згідно з цим методом величина резерву розраховується як добуток коефіцієнта сумнівності та суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду.

У відповідності з НП(С)БО 10 існує три методи визначення резерву сумнівних боргів:

- 1) виходячи із платоспроможності окремих дебіторів;
- 2) виходячи із питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції;
- 3) на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Перший варіант розрахунку визначення коефіцієнта сумнівності проводиться шляхом визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за останні 3 – 5 років.

Розрахунок коефіцієнта сумнівності виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході за своєю суттю є статистичним. Для обчислення величини самого резерву необхідно виконати такі послідовні кроки:

- 1) визначається період спостереження - переважно три попередні звітні роки;
- 2) здійснити вибірку показників про визнану безнадійною суму дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги та про чистий дохід від реалізації такої продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати за обрані періоди спостереження;
- 3) розрахувати коефіцієнт сумнівності (K_c) як відношення загальної суми дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, визнаної безнадійною, за попередні періоди спостереження і величини чистого доходу від

реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої плати за ці самі періоди;

4) визначити величину резерву сумнівних боргів за відповідний звітний період як добуток коефіцієнта сумнівності та чистого доходу від реалізації продукції. Товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати за такий звітний період.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Відповідний період непогашення встановлюється підприємством самостійно.

Щоб розрахувати величину резерву сумнівних боргів зазначеними способами, потрібно виконати такі дії:

- 1) вибрати період спостереження;
- 2) класифікувати дебіторську заборгованість за строками її непогашення, згрупувавши відповідно до строків її непогашення, обумовлених обліковою політикою підприємства;
- 3) проаналізувати інформацію за вибраний період спостереження щодо визнаної безнадійною дебіторської заборгованості у складі дебіторської заборгованості відповідної групи;
- 4) розрахувати коефіцієнт сумнівності для кожної з класифікаційних груп виходячи з фактичної суми безнадійної заборгованості;
- 5) визначити величину резерву сумнівних боргів як суму добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

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

У бухгалтерському обліку резерв сумнівної дебіторської заборгованості відображається на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Аналітичний облік резерву сумнівних боргів ведеться у розрізі боржників і термінів непогашення заборгованості.

Таблиця 8.8.

**Бухгалтерські записи із використанням рахунку
38 «Резерв сумнівних боргів»**

Зміст господарських операцій	По дебету	По кредиту
Створення резерву сумнівних боргів	944	38
Списання за рахунок створеного резерву суми безнадійної заборгованості	38	361
Віднесено списану заборгованість на позабалансовий рахунок	071	-
Збільшення резерву до необхідної величини	944	38
Якщо списана з балансу дебіторська заборгованість погашається		
Одержано кошти від боржника	311	361
Зменшено витрати звітного періоду	361	944
Списання погашеної заборгованості	-	071

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат.

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

Для обліку дебіторської заборгованості (розрахунків за відвантажену продукцію, виконані роботи чи надані послуги) Планом рахунків передбачено використання рахунку №36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” за такими субрахунками:

361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”;

362 “Розрахунки з іноземними покупцями”;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням».

На дебеті рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори, що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації; на кредиті - сума платежів, що надійшли на рахунок підприємства в банківських установах, та інші види розрахунків. Сальдо відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію, роботи, послуги.

Таблиця 8.9.

Приклад бухгалтерських записів за рахунком 36

Зміст операцій	По Дебету	По Кредиту
Відвантажено продукцію вітчизняним покупцям	361	701
Відвантажено продукцію на експорт	362	701
Відображено нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
Оплачено різницю при бартерній операції	361	311
Відображено дохід від реалізації виробничих запасів, МШП	361	712
Погашено дебіторську заборгованість грошовими коштами	301,311	361
Списано борг покупців при бартерних операціях, погашено заборгованість взаємозаліками	631, 685	361
Списана безнадійна дебіторська заборгованість	38	36
Нараховано негативну курсову різницю по дебіторській заборгованості	945	362
Відображено позитивну курсову різницю по дебіторській заборгованості	362	714

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником по кожному пред'явленому до оплати рахунку. На субрахунку 362 аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, зумовленій договором.

Підставою для відображення у обліку іншої дебіторської заборгованості є первинні документи, представлені у таблиці 8.10.

Таблиця 8.10.

Документування іншої дебіторської заборгованості

Шифр та назва рахунка	Документи, що є підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку
371 “Розрахунки за виданими авансами”	Платіжні документи, у яких міститься посилання на укладений договір
372 “Розрахунки з підзвітними особами”	Розпорядження керівника про відрядження, список осіб, які мають право одержувати кошти на господарські потреби, платіжні відомості, звіт про витрачені підзвітні суми з виправданими документами (Авансовий звіт), квитанції, рахунки, виписка банку, ВКО
373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	Розрахунки бухгалтерії, ПКО, виписки банку, договори оренди та акти приймання-передачі наданих послуг, акти приймання-передачі короткострокових боргових зобов'язань та ін.
374 “Розрахунки за претензіями”	Претензії, акти приймання вантажу, рішення судових органів (господарського суду), письмові згоди постачальників на об'явлені претензії, виписки банку на суми задоволених претензій
375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника, розрахунково-платіжні відомості, ПКО, виписки банку
376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок”	Договір між членами кредитних спілок, ПКО, ВКО, платіжне доручення, виписки банку
377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.	Авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільну діяльність або первинний документ про отримання майна (копія накладної, квитанція до ПКО та ін..)
378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»	ВКО, ПКО, платіжне доручення, виписка банку.
379 «Розрахунки за операціями з деривативами»	форвардний контракт, ф'ючерсний контракт, процентні та валютні свопи, ВКО, ПКО, платіжне доручення, цінні папери, накладні, виписки банку.

Облік іншої дебіторської заборгованості здійснюється на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Він має такі субрахунки:

- 371 “Розрахунки за виданими авансами”
- 372 “Розрахунки з підзвітними особами”
- 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”
- 374 “Розрахунки за претензіями”
- 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”
- 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок”
- 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.
- 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;
- 379 «Розрахунки за операціями з деривативами»

Аналітичний облік на рахунку 37 ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення і погашення.

Звичайна передоплата (разова попередня оплата) відображається на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», але якщо на розрахунки з постачальником чи підрядником укладено угоду про багаторазові поставки впродовж певного терміну, то суми виданих авансів під майбутні поставки

відображаються по дебету субрахунку 371, а зарахування авансів в оплату за фактично одержані цінності, роботи, послуги від постачальників чи підрядників – по кредиту субрахунку 371.

Три типи проведення:

1. Видані аванси постачальникам – Д- 371, К-30,31
2. Зарахування заборгованості при поставках або виконанні певного етапу робіт: Д- 631, К-371
3. Повернення авансів (зайво сплачених сум) Д-371, К- 30,31.

Приклад 8.3. 03.04.ц.р. ПП «Альянс» проплатило за поставку сировини згідно угоди №15 ПП «Колос» 60000 грн. 06.03.ц.р. ПП «Колос» відвантажило сировини на суму 30000 (без ПДВ). 23.03. ц.р. Зайво сплачені 10000 грн. повернуто ПП «Колос».

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	03.04.ц.р. Перераховано суму авансу ПП «Колос»	371	311	60000
2.	06.03. ц.р. Надійшла сировина від ПП «Колос»	201	631	30000
3.	06.03.ц.р. ПДВ	641	631	6000
4.	06.03.ц.р. Проведено взаємозалік заборгованості	631	371	30000
На залишок коштів на рахунку 371 у разі наступних поставок, кореспонденції аналогічні				
5.	Повернуто зайво сплачені аванси	371	311	10000

Для обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами Авансовий звіт (Звіт про використання коштів на відрядження) є підтвердженням витрат коштів відповідно до мети (відрядження за кордон чи Україною, господарські витрати, придбання сировини тощо) та підставою для відображення операцій у обліку.

Приклад 8.4. Працівнику відділу збуту продукції видали аванс на відрядження у сумі 4200 грн. Звіт про використання коштів на відрядження (Авансовий звіт) затверджено у сумі 4000 (залишок невикористаної суми – 200 грн. працівник повернув у касу).

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Видано аванс на відрядження	372	301	4200,0
2.	Затверджено Авансовий звіт:			
	- добові (470х3)	93	372	1440
	- проїзд			1410
	- проживання			1350
3.	Відображено ПДВ	641	372	270
4.	Повернуто залишок невикористаної підзвітної суми	301	372	200

Підставою для відображення операцій на субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» є: - бухгалтерські довідки та витяги з протоколу загальних зборів засновників за сумами нарахованих дивідендів, відсотків, роялті; - договори оренди та акти приймання-передачі наданих послуг – за нарахованими доходами від фінансової оренди; - ПКО, виписки банку, акт приймання-передачі короткострокових боргових забор'язань – при погашенні заборгованості дебіторів за нарахованими доходами.

Суми пред'явлених претензій відображають: Д-т – 374, К-т – 361, 631, а доходи про відшкодування непрямих збитків визнаються після визнання претензій боржником або рішення суду про стягнення відповідних сум – Д-т – 374, К-т – 715.

Облік операцій із використанням субрахунку 375 нами розглянуто у темі 5.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб та активів, використання яких як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу а також для обліку інших необоротних активів, які не знайшли безпосереднього відображення на інших рахунках обліку необоротних активів призначений рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» за субрахунками:

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

182 «Довгострокові векселі одержані»,

183 «Інша дебіторська заборгованість»,

184 «Інші необоротні активи».

Перед складанням фінансової звітності підприємства проводиться інвентаризація дебіторської заборгованості. Довгострокова дебіторська заборгованість відображається у складі необоротних активів підприємства у першому розділі Активу Балансу, суми поточної дебіторської заборгованості відображаються у другому розділі Активу. (Табл.8.11.)

Таблиця 8.11.

**Відображення поточної дебіторської заборгованості у
ф.№1 «Баланс(звіт про фінансовий стан)» (згідно Методрекомендацій №476)**

Стаття балансу, код рядка	Джерело формування показника статті	Опис
Довгострокова дебіторська заборгованість (1040)	Сальдо Д-т субрахунків 181, 182, 183	Дебіторська заборгованість, яка не буде погашена протягом 12 місяців із дати балансу.
Векселі одержані (1120)	Сальдо Д-т 34	Заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією, товари, послуги, яка забезпечена векселем.
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (1125)	Сальдо Д-т 36 за мінусом сальдо К-т 38	Відображають заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи, послуги, за мінусом резерву сумнівних боргів.
Дебіторська заборгованість за розрахунками: - за виданими авансами (1130)	Сальдо Д-т 371	Аванси, надані іншим підприємством у рахунок майбутніх поставок (завершення розрахунків за цими договорами протягом 12 місяців із дати балансу).
- з бюджетом (1135);	Сальдо Д-т 64	Заборгованість фінансових і податкових органів та переплата за податками і зборами.
- у тому числі з податку на прибуток (1136)	Д-т 641/податок на прибуток	Дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на прибуток.
Інша дебіторська заборгованість (1155)	Сальдо Д-т 372, 374, 375, 376, 377, 378, 65, 66, 643	Дебіторська заборгованість, що не потрапила до окремих або вже заповнених статей даного розділу.

Зміни у розмірах поточної дебіторської заборгованості відображається у ф№3 «Звіт про рух грошових коштів».

У формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності» дебіторська заборгованість відображається у IX розділі «Дебіторська заборгованість».

Приклад відображення дебіторської заборгованості у ф№5 «Примітки до річної фінансової звітності» відображено у таблиці 8.12.

Таблиця 8.12.

IX.. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	У тому числі, за строками непогашення		
			До 12 місяців	Від 12 до 18 місяців	Від 18 до 36 місяців
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	р. 1125 ф.№ 1.	Аналітичні дані за періодами виникнення заборгованості		
Інша поточна заборгованості дебіторська заборгованість	1120	р. 1155 ф.№ 1.	Аналітичні дані за періодами виникнення заборгованості		

У Примітках щодо дебіторської заборгованості наводиться також інформація:

- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- перелік дебіторів і суми ебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньо групового сальдо дебіторської заборгованості;
- склад і суми статті балансу «Інша дебіторська заборгованість»;
- метод визначення величини резерву сумнівних боргів;
- сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками погашення.

?

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняттям «грошові кошти», «еквіваленти грошових коштів».
2. Які види розрахунків ви знаєте?
3. Які форми розрахунків вам відомі?
4. Як визначається ліміт залишку готівки у касі?
5. Які документи призначені для обліку готівки у касі підприємства?
6. На якому рахунку ведеться облік готівки?
7. Які документи використовують для обліку операцій на рахунках у банку?
8. Які рахунки призначені для обліку операцій на рахунку у банку?
9. Що таке дебіторська заборгованість?
10. Як класифікують дебіторську заборгованість?
11. Охарактеризуйте основні поняття, пов'язані з обліком дебіторської заборгованості.
12. Який порядок визначення резерву сумнівних боргів?
13. Які рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості?
14. Як у звітності відображається інформація про дебіторську заборгованість?

Завдання для перевірки знань

Завдання 8.1.

Заповнити листок касової книги за 2 січня ц.р., видаткові та прибуткові касові ордери за операціями (залишок ліміту каси та залишок на 2 січня ц.р. становить 300 грн.).

За 2 січня відбулись такі операції:

- отримано кошти з поточного рахунку для господарських потреб – 700 грн.;
- отримано кошти для виплати заробітної плати Клименту А.П. – 22300 грн.;
- отримано виручку за реалізовану продукцію від ПП. «Сорос»– 8500 грн.;
- видано кошти під звіт на відрядження Ковальчуку П.П. – 300 грн.;
- видано заробітну плату Клименту А.П.- 12300 грн.;
- повернуто Ковальчуком П.П. невикористану підзвітну суму – 50 грн.;
- повернуто залишок ліміту каси у банк - ?

Здійснити записи на рахунках бухгалтерського обліку за операціями

Завдання 8.2.

Відобразити операції на рахунках бухгалтерському обліку, вказати первинні документи та визначити невідомі суми.

Дані для виконання:

Зміст господарської операції	Сума, грн.
1. Видано з каси аванс на відрядження заступнику директора	870
2. Відображено списання витрат на відрядження згідно звіту про використання коштів та виправдних документів до нього	800
3. Відображено повернення невикористаної підзвітної суми авансу до каси підприємства	70
4. Відображено списання витрат на відрядження на фінансовий результат діяльності підприємства	?

Завдання 8.3.

Станом на 01.04.ц.р.. залишок на поточному рахунку ВАТ “Преміум” становить 145366,12 грн. За місяць відбулись наступні операції:

1. На поточний рахунок надійшли кошти від покупця ТзОВ “Плай” за одержану продукцію - 12540 грн. та передоплату від покупця ПП “Клеменс” за одержану продукцію - 4320 грн.;
2. Перераховано з поточного рахунку постачальнику ВАТ “Роман” кошти за одержані товари - 58110 грн.;
3. Перераховано з поточного рахунку до бюджету суму ПДВ - 2000 грн.;
4. Зараховано на поточний рахунок короткострокову позику банку - 7880 грн.

Відобразити вказані господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку та визначити сальдо по рахунку 31 “Рахунки в банку” на 01.05.ц.р..

Завдання 8.4.

Відновити зміст господарських операцій на основі кореспонденції рахунків. Завдання виконати в таблиці. Вказати номери рахунків.

Дані для виконання:

Кореспонденція рахунків господарських операцій за березень поточного року

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1		«Готівка»	«Рахунки в банках»
2		«Сировина й матеріали»	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3		«Короткострокові позики»	«Рахунки в банках»
4		«Розрахунки з підзвітними особами»	«Готівка»
5		«Розрахунки за виплатами працівникам»	«Готівка»
6		«Рахунки в банках»	«Готівка»
7		«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	«Рахунки в банках»
8		«Рахунки в банках»	«Довгострокові позики»
9		«Розрахунки за страхуванням»	«Рахунки в банках»
10		«Розрахунки за податками й платежами»	«Рахунки в банках»

Завдання 8.5.

Провести розрахунок ліміту залишку готівки в касі для підприємства, підготувати наказ про встановлення ліміту каси за даними (за жовтень, листопад, грудень ц.р.):

Розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі

ТОВ «Світязь»

1. Касові обороти

№ з/п	Найменування показників	за жовтень, листопад, грудень п.р.
1	Готівкова виручка (надходження до кас, крім сум, що одержані з банків)	204150,00
2	Середньоденні надходження	?
3	Виплачено готівкою на різні потреби, а також на відрядження	12605,00
4	Середньоденна видача готівки	?
Найменування показника		Установлено підприємством
1. Ліміт залишку готівки в касі		?

Завдання 8.6.

Заповнити платіжне доручення № 45 від 14.06.п.р. ПП «Тарас» по оплаті за послуги водопостачання, наданих ЛМКП «Львівводоканал» у сумі 4600 грн. (в т.ч. ПДВ), згідно договору №1260 від 05.01.п.р.

Реквізити сторін: ПП «Тарас» - Код ЄДРПОУ 19675655, МФО 325023, поточний рахунок № UA 058201720 313221001201167656 АТ «Приватбанк».

ЛМКП «Львівводоканал» - Код ЄДРПОУ 03348471, МФО 320478, рахунок №UA843204780000026004212001442, УКРГАЗБАНК.

Тестові завдання:

1. Заборгованість фізичних і юридичних осіб підприємству називається:
 - а) кредиторською; б) дебіторською;
 - в) бюджетною; г) відстроченою.
2. Активні рахунки призначені для обліку:
 - а) заборгованості підприємства перед підзвітними особами;
 - б) кредиторської заборгованості;
 - в) дебіторської заборгованості;
 - г) капіталу.
3. Оформлення касових операцій здійснюється наступними документами:
 - а) прибутковим касовим ордером;
 - б) лімітно-забірною карткою;
 - в) платіжним дорученням;
 - г) накладною.
4. Аналітичний облік по рахунку 37 ведеться:
 - а) за термінами виникнення і погашення заборгованості;
 - б) за країнами розташування кредиторів;
 - в) за валютою розрахунків;
 - г) аналітичний облік не ведеться
5. Записи на синтетичному рахунку 30 "Готівка» здійснюються на підставі:
 - а) касової книги;
 - б) відривних аркушів касової книги та доданих до них первинних документів;
 - в) первинних документів по надходженню та витрачання коштів;
 - г) розрахунків бухгалтерії.
6. Відносини між банком та підприємством обумовлюються:
 - а) в усній домовленості;
 - б) у договорі на розрахунково-касове обслуговування;
 - в) у договорі-дорученні;
 - г) не обумовлюються.
7. Яким документом оформляється розпорядження банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства:
 - а) платіжним дорученням;
 - б) випискою банку;
 - в) чеком;
 - г) ПКО.
8. Облік грошових коштів на рахунках в банку ведеться на рахунок:
 - а) 31; б) 30; в) 37; г) 01
9. Операції по надходженню коштів в касу реєструються в:
 - а) журналі № 1;
 - б) платіжній відомості;
 - в) журналі № 2;
 - г) журналі №3

10. З якою метою можуть видаватись під звіт грошові кошти:

- а) для придбання матеріальних цінностей для виробничо-господарської діяльності;
- б) на строк, визначений керівником підприємства виходячи з мети видачі коштів;
- в) на витрати на відрядження для виробничо-господарських цілей;
- г) всі відповіді вірні.

11. Отримання довгострокового кредиту в Євро відображається кореспонденцією рахунків :

- а) Дт - 301 Кт - 685; б) Дт - 312 Кт - 501;
- в) Дт - 311 Кт - 601; г) Дт - 95 Кт - 501.

12. Інформацію про рух коштів на поточному рахунку, про залишки та обороти коштів на поточному рахунку, бухгалтер отримує з :

- а) Балансу підприємства;
- б) Балансу банківської установи;
- в) Касової книги;
- г) Банківської виписки.

13. У касі може зберігатись виручка:

- а) у межах встановленого ліміту каси;
- б) уся виручка;
- в) 50% виручки може зберігатись, а решту повертається у банк;
- г) заборонено зберігати виручку у касі підприємства.

14. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності

- а) безнадійна;
- б) сумнівна;
- в) поточна;
- г) резервна.

15. Створення резерву сумнівних боргів відображається записом:

- а) Дт - 38 Кт - 685;
- б) Дт - 944 Кт - 38;
- в) Дт - 38 Кт - 601;
- г) Дт - 38 Кт - 36.

Теми рефератів.

1. Характеристика рахунків з обліку грошових коштів і дебіторської заборгованості.

2. Первинне спостереження та документування операцій з обліку грошових коштів.

Тема 9. Облік фінансових інвестицій

- 9.1. Сутність фінансових інвестицій та їх класифікація.
- 9.2. Оцінка фінансових інвестицій.
- 9.3. Облік фінансових інвестицій.
- 9.4. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у звітності.

9.1. Сутність фінансових інвестицій та їх класифікація

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод інвесторів.

Податкове законодавство України визначає термін «**фінансові інвестиції**» як господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів. Тобто, фінансові інвестиції є вкладеннями одного підприємства у цінні папери та капітал інших підприємств.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначаються НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», який затверджено наказом Міністерства фінансів України 17.05.2000 р. за №91, зі змінами і доповненнями.

Критеріями визнання фінансових інвестицій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку є загальні принципи визнання активів: очікується одержання у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням та їх оцінку можна достовірно визначити.

Фінансові інвестиції визначаються як активи, що утримуються з метою:

- одержання доходів (прибутку) у вигляді дивідендів, відсотків;
- набуття вигідних відносин з іншими підприємствами (взяття участі в управлінні їхньою діяльністю або контроль за їхньою діяльністю);
- отримання майбутніх вигод від зростання вартості здійснених інвестицій.

Придбані (отримані в будь-який інший спосіб) фінансові інвестиції, які не відповідають зазначеним умовам, не можуть бути відображені у балансі.

За видами фінансові інвестиції поділяються на:

- вкладення до зареєстрованого капіталу інших підприємств, включаючи дочірні та залежні підприємства;
- придбання цінних паперів інших емітентів;
- надання позик іншим юридичним і фізичним особам;
- переказ грошових коштів на депозити у банки.

До фінансових інвестицій належать: внески до оголошеного капіталу підприємств (за винятком акціонерних товариств), акції, облігації, інвестиційні та ощадні (депозитні) сертифікати, векселі й інші цінні папери.

Фінансові інвестиції поділяються на прямі та портфельні.

Пряма інвестиція — господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельна інвестиція — господарська операція, яка передбачає придбання; цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на

фондовому ринку (за винятком операцій із купівлі акцій як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 відсотків загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою, які належать до прямих інвестицій).

Портфель - сукупність зібраних воєдино різних інвестиційних цінностей, які є інструментом для досягнення конкретної інвестиційної мети вкладника (у нашому випадку - ефективна діяльність нашого підприємства чи організації на фінансовому ринку).

Прямі та портфельні інвестиції можуть належати до розряду ризикованих. Ризиковані інвестиції (венчурний капітал) - це інвестиції у формі випуску нових акцій, що відбувається у нових сферах діяльності, пов'язаних з великим ризиком. Венчурний капітал інвестується в непов'язані між собою проекти в розрахунку на швидку окупність вкладених коштів. Ризиковане вкладення капіталу зумовлене необхідністю фінансування дрібних інноваційних фірм у галузях нових технологій.

Під **реінвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), отриманого від інвестиційних операцій. Зазвичай, інвестор, використовуючи цю форму фінансового інвестування, ставить за мету не стільки одержання високого доходу, а встановлення прямого впливу на господарську діяльність підприємства.

Залежно від мети інвестування, терміну перебування на підприємстві і ліквідності, фінансові інвестиції поділяють на довгострокові та поточні.

Довгостроковими фінансовими інвестиціями є фінансові інвестиції на період понад один рік, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Довгострокові інвестиції поділяються на:

- інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення;
- інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства;
- інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи контрольними учасниками;
- інші фінансові інвестиції.

Залежно від рівня впливу інвестора на інвестоване підприємство інвестиції, що мають довгостроковий характер поділяються на:

- інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі - інвестиції у підприємство, в якому інвестору належить блокований (більше 25%) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством. Інвестор на таке підприємство має суттєвий вплив;

- інші інвестиції пов'язаним сторонам - інвестиції у підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства, тобто інвестор здійснює вирішальний вплив на фінансову, господарську, комерційну політику підприємства, щоб одержати вигоди від його діяльності;

- інвестиції непов'язаним сторонам (у спільну діяльність) - інвестиції для ведення господарської діяльності (зі створенням або без створення юридичної особи), яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними про ведення спільної діяльності.

Поточні (короткострокові) фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції терміном, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (окрім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Поточні фінансові інвестиції поділяються на: еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції.

Інвестиції можуть бути класифіковані як еквіваленти, якщо вони: вільно конвертуються у відому суму грошових коштів характеризуються незначним ризиком зміни вартості; мають короткий строк погашення, наприклад протягом трьох місяців. Еквіваленти грошових коштів, як правило, утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, а не для інвестиційних цілей.

До **інших поточних фінансових інвестицій** відносять:

1. Інвестиції терміном менше одного року (крім еквівалентів грошових коштів).
2. Інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства, які придбані і утримуються для продажу протягом 12 місяців.
3. Інвестиції у спільну діяльність, які придбані і утримуються з метою подальшого продажу протягом 12 місяців.

Кожна категорія фінансових інвестицій може включати інвестиції у цінні папери, які є інструментами капіталу (акції, паї, майнові права), правила обліку яких регулюються НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Класифікація фінансових інвестицій за термінами погашення подана на рис.9.1.



Рис. 9.1. Класифікація фінансових інвестицій за термінами погашення

Залежно від придбаних цінних паперів, виділяють пайові і боргові фінансові інвестиції.

Пайові фінансові інвестиції характеризуються такими ознаками:

- засвідчують право власності підприємства на частку в статутному капіталі емітента корпоративних прав;
- виступають у вигляді пайових цінних паперів (акцій) або внесків до статутного капіталу інших підприємств;
- мають необмежений термін обігу;
- утримуються підприємством з метою одержання доходу за рахунок дивідендів або придбані з метою перепродажу чи одержання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій.

На відміну від пайових, боргові фінансові інвестиції не надають права власності. До них відносять інвестиції, які: виступають як боргові цінні папери (облігації); мають боргову природу; мають установлений термін обігу; утримуються підприємством до їх погашення з метою одержання доходу у вигляді відсотків або придбані з метою перепродажу й одержання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій.

Залежно від мети інвестора кожен вид інвестицій може бути кваліфікований як придбаний з метою перепродажу та такий, що утримується безстроково (інструменти капіталу) або до погашення (боргові інструменти).

Інвестиції, придбані з метою перепродажу, які у будь-який момент можуть бути реалізовані, кваліфікують як поточні, навіть якщо вони по своїй первісній природі є довгостроковими.

Класифікація фінансових інвестицій у залежності від мети їх утримування позначається на порядку відображення їх у звітності. (табл.9.1.).

Таблиця 9.1.

**Порядок відображення у звітності фінансових інвестицій
залежно від мети їх утримання**

Вид фінансових інвестицій	Відображення у звітності
утримувані підприємством до погашення (векселі, облігації, ощадні сертифікати)	Відображаються на дату Балансу за амортизованою собівартістю
фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, а також у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільне підприємство)	Відображаються на дату Балансу за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі
Інші фінансові інвестиції (що не утримуються підприємством до погашення і не обліковуються за методом участі в капіталі)	Відображаються на дату Балансу за справедливою вартістю, а якщо її достовірно визначити неможливо – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності

Відповідно до НП(С)БО 12, фінансові інвестиції мають поділ на такі, що надають право власності і такі, що не надають права власності.

Класифікація фінансових інвестицій відповідно до НП(С)БО 12 «Фінансові інвестицій» подано у таблиці 9.2.

Для відображення операцій з фінансовими інвестиціями в обліку важливим є також вид цінного паперу.

Цінний папір – це документ, який засвідчує майнове право чи відношення позики власника документа щодо особи, яка випустила такий документ.

Таблиця 9.2.

**Класифікація фінансових інвестицій відповідно до
НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»**

Класифікаційна ознака	Характеристика	Види інвестицій
Фінансові інвестиції відповідно до НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»		
Фінансові інвестиції, що надають право власності	мають необмежений строк обігу; засвідчують право власності інвестора на частину у статутному капіталі об'єкта інвестування; утримуються з метою одержання доходів за рахунок дивідендів або набуваються з метою перепродажу і одержання доходів за рахунок зростання їхньої ринкової вартості	інвестиції в асоційовані підприємства; інвестиції в дочірні підприємства; інвестиції у спільну діяльність; інвестиції у підприємства, на які інвестор має незначний вплив; інвестиції, що придбані з метою перепродажу
Фінансові інвестиції, що не надають право власності	мають визначений строк обігу; мають боргову природу; утримуються до їхнього погашення у вигляді відсотків або можуть бути придбані з метою перепродажу і одержання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій	облігації підприємств; державні облігації України; облігації місцевих позик; казначейські зобов'язання України; ощадні (депозитні) сертифікати

У Законі України «Про цінні папери і фондову біржу» до цінних паперів відносять: акції, облігації внутрішніх і зовнішніх державних позик, облігації місцевих позик, облігації підприємств, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати, інвестиційні сертифікати, векселі, приватизаційні папери.

Акція – це пайовий цінний папір, який закріплює права його власника на одержання частки прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів і на участь в управлінні цим товариством, тобто є свідченням про внесок до власного капіталу підприємства.

Акції бувають іменні (до книги реєстрації (реєстру), який веде або сам емітент, або реєстратор (депозитор) при їх придбанні обов'язково вноситься ім'я їх власника) і на пред'явника (не передбачає спеціальної реєстрації володіння ними). Залежно від фіксованості доходу в управлінні акції поділяються на звичайні (прості) і привілейовані.

Таблиця 9.3.

**Класифікація акцій у залежності від участі в управлінні
та фіксованості доходу**

Критерії поділу	Звичайна акція	Привілейована акція
Участь в управлінні	Засвідчує право власника на участь в управлінні справами акціонерного товариства	Засвідчує право власника акції на одержання дивідендів з фіксованим відсотком, який виплачується незалежно від результатів діяльності акціонерного товариства.
Фіксованість доходу	Засвідчує право на одержання дивідендів (не гарантованих і не фіксованих) та на певну частину майна, яке залишається після ліквідації акціонерного товариства	Засвідчує переважне право власника на першочергове одержання дивідендів і на пріоритетну участь у розподілі майна акціонерного товариства під час його ліквідації (якщо це передбачено умовами випуску акцій)

Облігація – це борговий цінний папір, що визначає боргові відносини між власником облігацій та емітентом і підтверджує зобов’язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у погоджений термін, а також виплачувати визначений відсоток (винагороду). Якщо акція засвідчує право на власність, то облігація – право на позику.

Згідно з Законом України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» з 01 липня 2021 р., запроваджено два нових інструменти – ощадні та депозитні сертифікати (раніше в Україні в обігу перебували ощадні (депозитні) сертифікати - іменні або на пред’явника).

Ощадний сертифікат - це цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного в банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання після спливу встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав. Такі сертифікати можуть бути виключно ордерними та існують виключно у паперовій формі.

Депозитний сертифікат - це цінний папір, який підтверджує суму вимоги до банку, що дорівнює номінальній вартості відповідного сертифіката, і права власника сертифіката на одержання після спливу встановленого строку номінальної вартості сертифіката та відсоткового доходу (якщо виплата відсоткового доходу передбачена сертифікатом) у банку, який здійснив його емісію. Депозитні сертифікати банків є іменними цінними паперами та можуть існувати виключно в електронній формі.

Дериватив – це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов’язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Предметом деривативів є цінні папери, товари або кошти, які називають **базовими активами**. Випуск деривативів підлягає реєстрації у Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку.

До деривативів належать форвардні, ф’ючерсні контракти, опціони, варанти.

Форвардний контракт – це стандартний документ, який засвідчує зобов’язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін такого продажу при укладенні цього контракту.

Ф’ючерсний контракт – стандартний документ, який засвідчує зобов’язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виконання зобов’язань сторонами контракту.

Опціон – стандартний документ, який засвідчує право придбати (продати) цінні папери, товари або кошти на визначених умовах у майбутньому з фіксацією ціни на час укладення опціону або на час придбання за рішенням сторін контракту.

Варант є різновидом опціону, який випускає емітент разом із власниками привілейованими акціями та облігаціями, що надає його власнику право на придбання простих акцій емітента протягом певного періоду за певною ціною.

Використовуючи дериватив інвестор може скоротити ризики та підвищити прибутковість на фінансовому ринку.

Інвестиції поділяються на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні інвестиції – це вкладення коштів у об’єкти інвестування, розміщені у територіальних межах даної країни.

Зовнішні інвестиції – це вкладення коштів за межами України.

За формою власності ресурсів інвестування, інвестиції поділяються на приватні, державні, іноземні та спільні інвестиції.

Приватні інвестиції здійснюються громадянами, а також підприємствами недержавних форм власності, господарськими асоціаціями, спілками і товариствами.

Державні інвестиції здійснюються центральними та місцевими органами влади (самоврядування).

Іноземні інвестиції здійснюються іноземними громадянами, юридичними особами й державами.

Спільні інвестиції здійснюються громадянами та юридичними особами України й інших держав.

Класифікація фінансових інвестицій узагальнена на рисунку 9.2.

Внутрішні - фінансові вкладення в Україні			Зовнішні - фінансові вкладення за кордоном							
Фінансові інвестиції										
Бухгалтерський облік					Податковий облік					
Довгострокові			Поточні		прямі	портфельні				
Інвестиції пов'язаним сторонам, що обліковуються за методом участі в капіталі	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	інвестиції непов'язаним сторонам (спільну діяльність)	Еквіваленти грошових коштів	Інші поточні фінансові інвестиції	внесення коштів або майна у реальні активи	придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку				
- в асоційовані підприємства	<table><tr><td colspan="2">Фінансові інвестиції відповідно НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»</td></tr><tr><td>Фінансові інвестиції, що надають право власності</td><td>Фінансові інвестиції, що не надають право власності</td></tr></table>						Фінансові інвестиції відповідно НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»		Фінансові інвестиції, що надають право власності	Фінансові інвестиції, що не надають право власності
Фінансові інвестиції відповідно НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»										
Фінансові інвестиції, що надають право власності							Фінансові інвестиції, що не надають право власності			
- в дочірні підприємства										
- в спільну діяльність										
Залежно від мети утримання										
Утримувані підприємством до погашення		Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства, а також у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільне підприємство)			Інші фінансові інвестиції (що не утримуються підприємством до погашення і не обліковуються за методом участі в капіталі)					
↓										
За видами цінних паперів										
Капітальні цінні папери			Грошові цінні папери							
Акції, облігації, інвестиційні сертифікати, іпотеки (заставні під нерухомість), казначейські зобов'язання (довгострокові, середньострокові)			Векселі, банківські акцепти, чеки, короткострокові ощадні і депозитні сертифікати, казначейські зобов'язання (короткострокові)							

Рис. 9.2. Класифікація фінансових інвестицій у бухгалтерському та податковому обліку

9.2. Оцінка фінансових інвестицій.

Методи оцінки фінансових інвестицій визначаються у залежності від напрямів їх надходження на підприємство, вибуття або на дату балансу.

Оцінка, що здійснюється при безпосередньому придбанні фінансових інвестицій, називається первісною оцінкою, а та, що провадиться на дату складання фінансової звітності – оцінкою на дату балансу.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються за собівартістю.

У таблиці 9.4. подано порядок первісної оцінки фінансових інвестицій

Таблиця 9.4.

Первісна оцінка фінансових інвестицій

Собівартість фінансових інвестицій	Напрями надходження	Характеристика методу оцінки
	Придбаних за грошові кошти	Включає: ціну придбання, комісійні винагороди, мито, податкові збори, обов'язкові платежі, інші витрати, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій
	Придбаних шляхом обміну на цінні папери	Справедлива вартість переданих цінних паперів
	Придбаних шляхом обміну на цінні папери	Справедлива вартість переданих активів

Справедливу вартість на практиці ототожнюють із ринковою вартістю інвестицій, тобто сумою, яку можна отримати від продажу на активному ринку.

Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності здійснюються поетапно (наприклад шляхом послідовного придбання акцій), покупець оцінює фінансові інвестиції в об'єкті придбання (раніше утримувану частку у власному капіталі) за їх справедливою вартістю на дату придбання та відображає суму зміни вартості відповідно у складі доходів або витрат.

Підприємство може продавати фінансові інвестиції за номінальною вартістю, нижче номінальної вартості і вище номінальної вартості (рис.9.3.)



Рис.9.3. Різновиди вартостей при продажу цінних паперів

Поточні фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо (у разі відсутності ідентичного активу на ринку, у разі відсутності можливості здійснити експертну оцінку) відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Справедлива вартість може бути як вищою, так і нижчою від собівартості. У такому разі фінансові інвестиції підлягають переоцінці. Причому, переоцінюється

як правило портфель інвестицій, а не окрема інвестиція (інвестиційний портфель короткострокових цінних паперів, портфель боргових зобов'язань та ін).

Оцінка інвестицій на дату Балансу здійснюється відповідно до НП(С)БО 12 за собівартістю та за методами, поданими у таблиці 9.5.

Таблиця 9.5.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Метод оцінки	Суть методу	Сфера застосування
За амортизованою собівартістю	Собівартість фінансової інвестиції на дату балансу збільшується (зменшується) на суму накопиченої амортизації дисконта (премії). Списання різниці між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт чи премія при придбанні) амортизується інвестором від дати придбання до дати погашення за методом ефективної ставки відсотка.	Для оцінки інвестицій, що утримуються на підприємстві до їх погашення (облігації, подібні до них цінні папери)
За методом участі в капіталі	Фінансові інвестиції на дату балансу відображають за вартістю, визначеною з урахуванням змін загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування	Для оцінки інвестицій в асоційовані, дочірні, спільні (зі створенням юридичної особи) підприємства
За справедливою вартістю	Фінансові інвестиції на дату балансу відображають за справедливою вартістю, під якою розуміють суму, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Якщо інвестиції вільно обертаються на фондовому ринку, то справедлива вартість дорівнюватиме ринковій вартості.	Для оцінки інвестицій, які не можна оцінити за методами участі в капіталі та амортизованої собівартості

Метод оцінка довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності, залежить від впливу інвестора на об'єкт інвестування. Ступінь впливу інвестора залежить від частки, якою він володіє у власному (оголошеному) капіталі об'єкта інвестування. Методи оцінки інвестицій, що надають право власності розглянуто у таблиці 9.6.

Таблиця 9.6.

Методи оцінки інвестицій, що надають право власності

Частка у власному капіталі об'єкта інвестування, (%)	Рівень впливу інвестора	Метод оцінки інвестицій
До 20	Не має суттєвого впливу або контролю	за справедливою вартістю
Від 20 до 50	Суттєвий вплив, але не здійснює контроль	за методом участі в капіталі; за справедливою вартістю
Більше 50	Здійснює контроль	за методом участі в капіталі із консолідацією фінансових звітів

Оцінка за методом амортизованої собівартості

Наведемо приклад оцінки фінансових інвестицій за методом амортизованої собівартості, придбаних за номіналом, придбаних з премією і придбаних з дисконтом.

Приклад 9.1. 01.06.2021 р. ПАТ «Світязь» придбало у АТ «Явір» облігації за номінальною вартістю 20000 грн. з терміном погашення 2 роки. Ставка відсотка за облігаціями становить 8% річних при сплаті відсотків в кінці кожного року.

Таблиця 9.7.

**Відображення в обліку фінансових інвестицій,
придбаних за номіналом**

№ п.п.	Дата операції	Зміст господарської операції, первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
			Д-т	К-т	
1.	01.06. 2021 р.	Придбано облігації у АТ «Явір», Платіжне доручення №126	143	311	20000
2.	31.12.2021 р.	Нараховано річні відсотки (20000 x 0,08/2), розрахунок бухгалтерії	373	732	800
3.	31.12.2021 р.	Одержано відсотки, виписка банку	311	373	800

Приклад 9.2. 01.06.2021 р. ПАТ «Світязь» придбало у АТ «Явір» облігації за 23000, номінальна вартість яких становить 20000 грн. з терміном погашення 3 роки. Ставка відсотка за облігаціями становить 8% річних при сплаті відсотків в кінці кожного року.

При оцінці фінансових інвестицій за методом амортизованої собівартості виконуються такі дії:

1) Визначаємо, з дисконтом чи премією придбана облігація – від номінальної вартості облігацій віднімається ринкова. У нашому випадку розмір премії становить 3000 грн. (23000 - 20000).

2) Визначаємо номінальну суму відсотка (НСВ) як добуток фінансової ставки відсотка на номінальну вартість облігацій. Сума річних відсотків у нашому випадку становить $20000 \times 0,08 = 1600$ грн.

3) Розраховуємо ефективну ставку відсотка (ЕСВ) діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції та вартості її погашення. $(1600 - (3000 : 3 \text{ роки}) / (23000 + 20000) / 2) \times 100\% = 600 : 21500 \times 100 = 2,8 \%$.

Таблиця 9.8.

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку фінансових
інвестицій, придбаних з премією**

№ п.п.	Дата операції	Зміст господарської операції, первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
			Д-т	К-т	
1.	01.06.2021 р.	Придбано облігації у АТ «Явір», Платіжне доручення №127	143	311	25000
2.	31.12.2021 р.	Нараховано річні відсотки (20000 x 0,08/2), розрахунок бухгалтерії	373	732	800
3.	31.12.2021 р.	Одержано відсотки, виписка банку	311	373	800
4.	31.12.2021 р.	Зменшено балансову вартість фінансової інвестиції за рік (1600 грн. – (23000 грн. x 2,8%))	952	143	956

Приклад 9.3. - відображення в обліку фінансових інвестицій, придбаних з дисконтом: 01.06.2021 р. ПАТ «Світязь» придбало у АТ «Явір» облигації за 18000 грн., номінальна вартість яких становить 20000 грн. з терміном погашення 3 роки. Ставка відсотка за облигаціями становить 8% річних при сплаті відсотків в кінці кожного року.

- 1) Розраховуємо розмір дисконта – $20000 - 18000 = 2000$ грн.;
- 2) Визначаємо суму річних відсотків – $(18000 \times 0,08) = 1440$ грн.;
- 3) $ESB = ((1440 + (2000 \text{ грн.} \cdot 3 \text{ роки}) : (18000 + 20000) : 2) \times 100\% = 11,0\%$

Таблиця 9.9.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку фінансових інвестицій, придбаних з дисконтом

№ п.п.	Дата операції	Зміст господарської операції, первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
			Д-т	К-т	
1.	01.06.2021р.	Придбано облигації у АТ «Явір», Платіжне доручення №128	143	311	18000
2.	31.12.2021р.	Нараховано річні відсотки $(18000 \times 0,08/2)$, розрахунок бухгалтерії	373	732	720
3.	31.12.2021р.	Одержано відсотки, виписка банку	311	373	720
4.	31.12.2021р.	Збільшено балансову вартість фінансової інвестиції за рік $(18000 \text{ грн.} \times 11\%) - 1440$	143	733	540

Оцінка фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного) підприємства на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, якщо:

- фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;
- асоційоване, дочірнє або спільне підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

Асоційоване підприємство – підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Дочірнє підприємство – це підприємство (компанія), яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства (компанії). Контроль передбачає, що материнська компанія (банк) прямо або через дочірні компанії володіє більше, ніж 50% голосів об'єкта інвестування. Контроль є, якщо материнська компанія (банк) прямо або через дочірні компанії володіє менше, ніж 50% голосів об'єкта інвестування, але має:

- частку управління голосів у компанії, що перевищує 50% завдяки договорам з іншими інвесторами;
- право визначати фінансову та інвестиційну політику підприємства згідно з установчими документами;

- право визначати або звільняти більшість ленів ради директорів або аналогічного керівного органу компанії;
- право визначального голосу у раді директорів та аналогічному керівному органі компанії.

Спільне підприємство – це підприємство, засноване на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). Спільний капітал суб'єктів господарської діяльності України або іноземних суб'єктів господарської діяльності базуються на спільному управлінні та спільному розподілі результатів і ризиків.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з врахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором та об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора у чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора у сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу) об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування. Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора у сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що привело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається у бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються у бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюється за кожною фінансовою інвестицією.

Облік та оцінку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі розглянемо на **прикладі 9.4.:** 28.12.2020 року ПАТ «Світазь» придбало у АТ «Явір» 10000 тис. акцій за номінальною вартістю на загальну суму 50000 грн. Придбаний пакет становить 35% зареєстрованого (статутного) капіталу АТ «Явір». За підсумками 2021 року АТ «Явір» отримало чистий прибуток – 45000

грн., оголосило про виплату дивідендів у розмірі 15000 грн. та провело дооцінку основних засобів на 4500 грн.

У бухгалтерському обліку інвестора ПАТ «Світязь» дані операції будуть відображатись таким чином:

№	Дата операції	Зміст господарської операції, первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
			Д-т	К-т	
1.	28.12.20р	Придбано акції у АТ «Явір», Платіжне доручення	14	311	50000
2.	31.12.21р.	Відображено збільшення балансової вартості фінансових інвестицій на частину чистого прибутку, отриманого АТ «Явір», розрахунок бухгалтерії (45000 x 35%)	141	721	15750
3.	31.12.21р.	Нараховано дивіденди від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі, розрахунок бухгалтерії (15000 x 0,35)	373	141	5250
4.	31.12.21р.	Відображено інвестором свою частку у збільшенні капіталу АТ «Явір», розрахунок бухгалтерії (4500 x 0,35)	141	413	1575
5.	31.12.21р	Списано доход від участі в капіталі, розрахунок бухгалтерії	721	792	15750

Якщо інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) придбав активи відповідно в дочірнього, спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження необоротних активів, відображається повністю у період здійснення операції.

Якщо інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи дочірньому, спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу дочірньому, спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включаються до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу дочірнім, спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим дочірнім, спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестиції у спільну діяльність без створення юридичної особи відображаються підприємством на дату балансу способом розподілу останнього між учасниками пропорційно до ступеня контролю кожного. Цей порядок встановлено п.19,20 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

9.3. Облік фінансових інвестицій.

Підставою для здійснення відповідних записів на рахунках бухгалтерського обліку є первинні документи, що засвідчують факт здійснення господарської операції, пов'язаної з фінансовими інвестиціями.

Весь документообіг з обліку фінансових інвестицій можна поділити на:

1. Надходження фінансових інвестицій;
2. Переоцінка фінансових інвестицій;
3. Нарахування та одержання відсотків за інвестиціями;
4. Погашення і реалізація фінансових інвестицій.

При придбанні, перепродажу цінних паперів, підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є первинні документи з обліку коштів на поточному рахунку (виписка банку, розрахункові чеки) та з обліку касових операцій (прибуткові та видаткові касові ордери, дані Касової книги). При передачі матеріальних цінностей у обмін на фінансову інвестицію (за умовами договору), первинними документами є ті, що підтверджують факт передачі об'єктів інвестором (акт приймання-передачі, накладна на відпуск матеріалів та ін.). Оприбуткування депозитних сертифікатів і отримання за ними відсотків здійснюється за випискою банку за відповідними рахунками із додаванням виправдних документів.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів складається реєстр (у двох примірниках). У реєстрі обов'язково зазначають: найменування емітента, номінальну вартість цінного паперу, купівельну вартість, номер, серію, загальну кількість, дату купівлі, дату продажу. Для реєстрації цінних паперів відкривають Книгу обліку цінних паперів, у якій здійснюють детальний опис за кожним цінним папером. Відображення премії або дисконту відбувається на підставі довідки бухгалтерії, у якій проводиться спеціальний розрахунок.

Для обліку фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку передбачене використання рахунків **14 «Довгострокові фінансові інвестиції»** та **35 «Поточні фінансові інвестиції»**.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

Рахунок 14 має такі субрахунки:

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

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом — їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Типові кореспонденції рахунків за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» подані у таблиці 9.10.

Таблиця 9.10.

Записи по рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» кореспондує			
За дебетом з кредитом рахунків:		За кредитом з дебетом рахунків:	
18	Відображено погашення довгострокової заборгованості цінними паперами або у вигляді передачі відповідної частки зареєстрованого капіталу	30, 31	Повернення інвестицій грошовими коштами (готівкою або на рахунок у банку) - погашення довгострокових облігацій, векселів, наданих позик, повернення коштів з депозиту.
30, 31	Відображено внесок до зареєстрованого капіталу, придбання контрольного пакета акцій за кошти, спрямування інвестицій у спільне підприємство у грошовій формі, достатніх для здійснення істотного впливу на його діяльність, надання довгострокової грошової позики за договором позики.	35	Переведено довгострокові фінансові інвестиції до поточних
35	Переведено поточні фінансові інвестиції у склад довгострокових	373	Відображено нараховані дивіденди за інвестиціями в асоційоване підприємство
377	Відображено погашення дебіторської заборгованості довгостроковими інвестиціями	60	Передано інвестиції у рахунок погашення короткострокової позики
50, 60	Інвестовано грошові кошти у підприємство за рахунок отриманої позики (крім кредитів)	96	Зменшення суми інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство на частку збитків, належних інвестору за звітний період
64	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики	97	Відображено витрати, пов'язані з реалізацією довгострокових фінансових інвестицій, необоротних активів а також результат уцінки інвестицій.
41	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок: - приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об'єкту інвестування	373	Нарахування доходів до отримання (дивідендів або доходів від участі чистого прибутку об'єкта інвестування)
42	- приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу, іншого додаткового капіталу або безоплатно отриманих необоротних активів.	41	Відображено зменшення власного капіталу підприємства на суму уцінки фінансових інструментів.
685	Оплата послуг сторонніх організацій з придбання контрольного пакета акцій, витрати яких додаються до вартості інвестицій	42	Втрати частки інвестора у капіталі об'єкта інвестування внаслідок зменшення за звітний період іншого вкладеного капіталу, іншого додаткового капіталу.
72	Збільшення вартості інвестицій на частку прибутку асоційованого, дочірнього або спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді		
73	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій)		

Облік довгострокових фінансових інвестицій у підприємства, що не підпадають під визначення дочірніх, асоційованих або спільних через недостатність часток інвестора у їхньому капіталі, ведеться на субрахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам за собівартістю (якщо це пайові цінні папери - акції, не призначені для продажу) або за амортизованою собівартістю (якщо це боргові цінні папери – довгострокові векселі та довгострокові облігації)».

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Збільшення частки інвестора у капіталі об'єкта інвестування для забезпечення розміру контрольного (блокувального) пакета відображається у бухгалтерському обліку шляхом перетворення об'єкта інвестування з непов'язаної сторони у пов'язану кореспонденцією: Д- 141; К-т 143 і навпаки, зменшення частки інвестора, коли частка, що залишилась, не являє собою контрольний (блокувальний) пакет) та перетворення у непов'язану сторону – Д- 143; К-т141.

Якщо інвестиція призначена для реалізації в плані операційного циклу чи в плані 12 місяців з дати балансу, така інвестиція є короткостроковою і враховується на рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», а інвестиції більше 12 місяців враховуються на рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Для обліку поточних фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку на підприємствах застосовується рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції».

На рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» ведеться облік наявності і руху поточних фінансових інвестицій і еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів. Рахунок 35 має наступні субрахунки:

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

По дебету рахунків відображається вартість інвестицій, по кредиту — їхнє вибуття (списання) чи зменшення вартості, одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік ведеться по методу участі в капіталі.

До еквівалентів грошових коштів відносять, як правило, такі фінансові інвестиції, термін погашення яких не перевищує трьох місяців з дати балансу, які вільно конвертуються у гроші та характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Типові кореспонденції рахунків за рахунком 35 «Поточні фінансові інвестиції». подані у таблиці 9.11.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій та за об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку залежить від видів цінних паперів (позик) та підприємств, що їх емітували (випустили чи надали). При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про фінансові вкладення в об'єкти як на території України, так і за кордоном.

Таблиця 9.11.

Бухгалтерські записи по рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» кореспондує					
За Д-т			За К-т		
З кредитом	30, 31	Сплачено кошти за придбані поточні фінансові інвестиції	14	Визнано поточні інвестиції довгостроковими	З дебетом
	18	Оприбутковано еквіваленти грошових коштів, що надійшли в погашення довгострокової дебіторської заборгованості	31	Погашено вартість поточних фінансових інвестицій грошовими коштами	
	36	Отримано інвестиції в рахунок оплати за реалізовану готову продукцію	41	Відображено зменшення власного капіталу на суму уцінки фінансових інвестицій та фінансових інструментів	
	40	Внесено учасником у зареєстрований (пайовий) капітал цінними паперами іншого підприємства	42	Відображено зменшення за звітний період іншого вкладеного капіталу, іншого додаткового капіталу	
	41	Відображено збільшення власного капіталу на суму дооцінки поточних фінансових інвестицій	971	Списано балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій	
	42	Відображена різниця між номінальною і реальною вартістю фінансових інвестицій, що надійшли	975	Відображено у складі витрат переоцінку (уцінку) придбаних поточних фінансових інвестицій	
	46	Відображено поточні фінансові інвестиції, що надійшли як внесок до статутного (зареєстрованого) капіталу			
	50, 60	Отримано поточні фінансові інвестиції за рахунок позик (крім кредитів)			
	73	Відображено одержані дивіденди, відсотки та інші доходи від фінансових операцій			
	74	Відображено дохід від переоцінки (націнки) придбаних поточних фінансових інвестицій			

Аналітичний облік здійснюється за наступними цінними паперами.:

акції вітчизняних акціонерних товариств - за акціонерними товариствами та видами акцій із зазначенням номінальної та фактичної (облікової) вартості;

акції іноземних акціонерних товариств - за акціонерними товариствами та видами акцій в гривнях та в іноземній валюті, в якій вони випущені;

депозитні сертифікати - в розрізі установ банку і строків відшкодування грошових коштів;

облігації - за строками, видами та емітентами, із забезпеченням можливості одержання даних про фінансові вкладення в країні і за кордоном, а також у національній та іноземній валюті.

Облік деривативів ведеться на субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» та одночасно на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання».

Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у Журналі №4 та Відомості 4.2., а при спрощеній формі обліку – у розділі II Відомості 4-М

9.4. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у звітності.

Дані бухгалтерського обліку фінансових інвестицій, відображені у звітних формах, задовольняють потреби користувачі щодо видів інвестицій, джерел їх фінансування, доходів і витрат від фінансової діяльності підприємства та змін у балансовій вартості інвестицій за методом участі в капіталі.

Порядок розкриття інформації у фінансовій звітності про фінансові інвестиції наведено у таблиці 9.12.

Таблиця 9.12.

Розкриття інформації про фінансові інвестиції за рахунками 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Код та назва рахунка, субрахунка	Форма фінансової звітності	Назва рядка	Код рядка
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	Ф№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030
		Інші фінансові інвестиції	1035
	Ф№5 Примітки до річної фінансової звітності	Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі	350-370 Графа 4.
		Інші фінансові інвестиції	380-420 Графа 4.
351 «Еквіваленти грошових коштів»	Ф№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Гроші та їх еквіваленти	1165
	Ф№5 Примітки до річної фінансової звітності	Еквіваленти грошових коштів	670
352 «Інші поточні інвестиції»	Ф№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Поточні фінансові інвестиції	1160
	Ф№5 Примітки до річної фінансової звітності	Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі	350-370 Графа 5
		Інші фінансові інвестиції	380-420 Графа 5

?

Питання для самоконтролю

1. Що таке фінансова інвестиція?
2. Назвіть основні види фінансових інвестицій.
3. Як класифікують фінансові інвестиції за термінами погашення?
4. Як здійснюється оцінка фінансових інвестицій?
5. Охарактеризуйте метод участі в капіталі.
6. Як здійснюється аналітичний облік фінансових інвестицій?
7. Які рахунки призначені для обліку фінансових інвестицій?
8. Як здійснюється розкриття інформації про фінансові інвестиції у звітності підприємства?

Завдання для перевірки знань

Завдання 9.1.

Підприємство придбало облігації номінальною вартістю 5000 грн у жовтні ц.р. за 5 800 гривень. Строк їх погашення через 6 міс. Ставка відсотків за облігаціями становить 6% річних при сплаті в кінці терміну.

Визначити розмір дисконта (премії) та відобразити бухгалтерські записи за операціями.

Завдання 9.2.

ПАТ «Надія» придбало 12000 тис акцій за номінальною вартістю 6 грн. 70 коп. за акцію, що становить 23% від оголошеного капіталу ПрАТ «Світанок». За підсумками року ПрАТ «Світанок» отримало чистий прибуток – 140000 грн., оголосило про виплату дивідендів у розмірі 40000 грн. та провело дооцінку основних засобів на 1800 грн. Проаналізувати дії обох підприємств та відобразити дані операції у бухгалтерському обліку.

Завдання 9.3.

Підприємство випустило акції для своїх робітників на суму 8000 грн. Гроші в рахунок отриманих акцій було утримано із заробітної плати. Акції випущено строком на три роки з виплатою 20 % річних.

Скласти бухгалтерські записи та обчислити суму дивідендів за цінними паперами. Визначити суму погашення акцій в останній рік.

Завдання 9.4.

Відобразити господарські операції з обліку фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку:

1) списано залишкову вартість основних засобів- обладнання, при передачі до статутного капіталу іншого підприємства; 2) списано залишкову вартість нематеріальних активів; 3) передано виробничі запаси, як внесок до статутного капіталу іншого підприємства; 4) придбано акції інших підприємств; 5) списано вартість товару при передачі до статутного капіталу іншого підприємства; 6) придбано акції з оплатою через банк; 7) погашено заборгованість по підписці по акціях; 8) нараховано відсотки по виданих позиках; 9) відобразити різницю між балансовою вартістю переданих основних засобів, як внесків до статутного капіталу інших підприємств та справедливою вартістю інвестицій; 10) переведено до складу короткострокових цінних паперів довгострокові; 11) погашено заборгованість перед банком за короткострокову позику цінними паперами; 12) погашено заборгованість перед кредиторами цінними паперами.

Тестові завдання:

1. Нарахування дивідендів акціонерам приведе до таких змін у балансі:
 - а) відбудуться протилежні зміни двох статей в активі;
 - б) відбудуться протилежні зміни двох статей у пасиві;
 - в) зросте підсумок балансу;
 - г) зменшиться підсумок балансу.
2. Узагальнення інформації про грошові документи, короткострокові векселі одержані і фінансові інвестиції здійснюється:
 - а) в класі 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
 - б) в класі 3 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
 - в) в класі 6 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
 - г) в класі 5 Плану рахунків бухгалтерського обліку.
3. До собівартості фінансових інвестицій, придбаних за грошові кошти, не включається:
 - а) комісійна винагорода;
 - б) вартість придбання;
 - в) дивіденди;
 - г) адміністративні витрати.
4. Фінансові інвестиції поділяються на:
 - а) депозитні і казначейські;
 - б) довгострокові і короткострокові;
 - в) оборотні і необоротні;
 - г) власні і залучені.
5. Інвестиції, не призначені для продажу, при складанні звітності оцінюються:
 - а) за справедливою вартістю;
 - б) за амортизованою собівартістю;
 - в) за методом участі в капіталі;
 - г) не відображаються у звітності.
6. Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до моменту погашення, відображаються у звітності:
 - а) за справедливою вартістю;
 - б) за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій;
 - в) за амортизованою собівартістю;
 - г) не відображаються у звітності.
7. Дивіденди - це:
 - а) сума коштів, яку підприємство одержує від основних засобів, наданих в оренду;
 - б) відсотки, які треба сплатити за користування позикою банку;
 - в) прибуток платників податку у вигляді відсотків за акції або з внесків до статутних капіталів;
 - г) сума доходу підприємства за наданими позиками.
8. Для обліку фінансових інвестицій призначено рахунок:
 - а) 10;
 - б) 15;

- в) 95.
 г) 14 і 35.
9. Придбання акцій підприємством відображається записом:
 а) Д- 31, К- 35; б) Д-14, К- 311; в) Д-15, К-т-14; г) Д-23, К-т-46.
10. Аналітичний облік акцій вітчизняних підприємств ведеться:
 а) за акціонерними товариствами та видами акцій із зазначенням номінальної та фактичної (облікової) вартості;
 б) за строками, видами та емітентами, із забезпеченням можливості одержання даних про фінансові вкладення в країні і за кордоном, а також у національній та іноземній валюті;
 в) за акціонерними товариствами та видами акцій в гривнях та в іноземній валюті, в якій вони випущені;
 г) в розділі установ банку і строків відшкодування грошових коштів.
11. Переведення поточних фінансових інвестицій у склад довгострокових відображається записом:
 а) Д-т – 373, К- 14; б) Д-т – 14, К-т – 35; в) Д-т – 14, К-т – 46;
 г) Д-т - 30, К-т – 14.
12. Нараховані відсотки за облігаціями відображаються записом:
 а) Д-т – 373, К- 732; б) Д-т – 14, К-т – 70; в) Д-т – 14, К-т – 71;
 г) Д-т - 30, К-т – 14
13. Щоб визначити, з дисконтом (чи премією) придбана облігація:
 а) від номінальної вартості облігацій віднімається ринкова;
 б) фінансова ставка відсотка множиться на номінальну вартість облігацій;
 в) від балансової вартості облігацій віднімається справедлива вартість;
 г) балансова вартість множиться на відсоток інфляції.
14. Ефективна ставка відсотка за облігацією визначається:
 а) діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції та вартості її погашення;
 б) фінансова ставка відсотка множиться на номінальну вартість облігацій;
 в) як добуток річного відсотка на номінальну вартість облігацій;
 г) балансова вартість облігації множиться на відсоток інфляції.
15. Інформація про поточні фінансові інвестиції відображається:
 а) у першому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
 б) не відображається у фінансовій звітності;
 в) у першому розділі ф№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства;
 г) у другому розділі ф№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства.

Теми рефератів.

1. Сутність та класифікація фінансових інвестицій.
2. Оцінка фінансових інвестицій.
3. Характеристика національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції".

Тема 10. Облік власного капіталу

- 10.1. Сутність власного капіталу підприємства.
- 10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу.
- 10.3. Облік капіталу у дооцінках.
- 10.4. Облік додаткового капіталу.
- 10.5. Облік резервного капіталу.
- 10.6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
- 10.7. Облік виученого та неоплаченого капіталів.

10.1. Сутність власного капіталу підприємства

Підприємство створюється з метою отримання прибутку, і реалізувати цю мету воно може лише за умови збереження свого капіталу.

Поняття „капітал” асоціюється з поняттям „власність”. У момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками) і являє собою вартість майна підприємства.

Майно підприємства складається з різноманітних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих суб’єктів, а також частки інвестованих коштів.

Утворюється Власний капітал двома шляхами:

- внесенням власниками підприємства грошових коштів та інших активів;
- накопиченням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами Власний капітал поділяється на дві категорії:

- інвестований (вкладений або сплачений капітал);
- нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал – це сума простих та привілейованих акцій за їх номінальною (об’явленою) вартістю, а також додатково вкладений капітал, який також може бути поділений за джерелами утворення.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що не розподілена між акціонерами.

Згідно з п.3 р.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **власний капітал** - це частина в активах підприємства, яка залишається за вирахуванням його зобов’язань. Він є основою для початку і подальшого здійснення господарської діяльності підприємства.

Власний капітал буває двох видів:

- 1) підлягає обов’язковій реєстрації і вказується в установчих документах;
- 2) незареєстрований капітал, який додатково вкладено в підприємство для ведення господарської діяльності.

Сума Власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відображає поточну вартість прав власників підприємства (фірми). На суму власного капіталу суттєво впливає оцінка в бухгалтерському обліку активів і кредиторської заборгованості, що була застосовувана при створенні підприємства, хоча випадково вона може збігатися із сукупною вартістю акцій підприємства чи з сумою, яку можна отримати від продажу чистих активів частинами або підприємства в цілому.

Власний капітал підприємства включає:

- зареєстрований (пайовий) капітал – юридично оформлена, офіційно об’явлена належним чином зареєстрована частина внесків власників до власного капіталу підприємства;
- капітал у дооцінках – результат дооцінки та уцінки активів; додатковий капітал – відображає емісійний дохід, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відображаються у складі власного капіталу;
- додатковий капітал - інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу;
- резервний капітал – коригування щодо збереження капіталу;
- нерозподілений прибуток – поточний результат ефективного господарювання;
- вилучений капітал – фактична собівартість вилучених для подальшого перепродажу або анульованих корпоративних прав;
- неоплачений капітал – заборгованість власників (учасників) за внесками до зареєстрованого капіталу;
- інші резерви.

Складові власного капіталу можна розглянути у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1.

Складові власного капіталу

Складові власного капіталу	Зміст складових власного капіталу
1	2
Зареєстрований (пайовий) капітал (рахунок № 40)	Зареєстрована вартість простих та привілейованих акцій для акціонерних товариств і офіційно зареєстрований у статутних документах; сукупний внесок засновників для інших підприємств; інший зареєстрований капітал; суми внесків, що надійшли після оголошення і до реєстрації статутного капіталу і до реєстрації відповідних змін до установчих документів; суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-комунального кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.
Капітал у дооцінках (рахунок 41)	Інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до НП(С)БО 1 відображаються у складі власного капіталу, але розкриваються у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), а не у Звіті про власний капітал.
Додатковий капітал (рахунок № 42 субрахунок 421)	Емісійний дохід – прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів Власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу.
Інший додатковий капітал (субрахунки №422-425)	Сума іншого вкладеного капіталу (субрахунок №422); суми накопичених курсових різниць, які відображаються у складі власного капіталу (субрахунок №423); вартість активів, безоплатно одержаних підприємством від фізичних або юридичних осіб (субрахунок №424), інші види додаткового капіталу (субрахунок №425).

Продовження таблиці 10.1.

Резервний капітал (рах.№43)	Сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів. Створюється шляхом відрахування чистого прибутку підприємства за рішенням загальних зборів акціонерного товариства або зборів засновників (учасників) для відшкодування збитків за підсумками звітного року. Тобто цей капітал створюється як страховий резерв підприємства (не менше 15 % величини статутного капіталу)
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (рах.№44)	Збільшення (зменшення) прибутку (збитків) від усіх видів діяльності підприємства в поточному звітному періоді і накопичення прибутку за минулі звітні періоди. Включає прибуток нерозподілений (субрахунок №441), непокриті збитки (субрахунок №422), прибуток використаний у звітному періоді (субрахунок. №423)
Вилучений капітал (рахунок № 45)	Вилучений капітал у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення зареєстрованого капіталу); вилучені вклади у паї та інший вилучений капітал
Неоплачений капітал (рах.№46)	Заборгованість власників (учасників) по внесках до Зареєстрованого (пайового) капіталу.

Складові власного капіталу відображають суму, яку власники (засновники) передали в розпорядження підприємства як внески чи залишили у формі нерозподіленого прибутку, або суму, що її підприємство одержало у формі емісійного доходу, створених резервів, накопичених курсових різниць, що відносяться до власного капіталу та сум дооцінки активів та фінансових інструментів.

Для реальної оцінки показника власного капіталу, при визначенні підсумків першого розділу Пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан), суми неоплаченого капіталу, вилученого капіталу та непокритого збитку підприємства віднімаються.

10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу.

Організаційно-правовими формами підприємств при формуванні власного капіталу є:

1. Публічні та закриті акціонерні товариства (ПАТ, ЗАТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТзОВ), товариства з додатковою відповідальністю (ТзДВ) - капітал формується із суми часток засновників (учасників), визначених засновницькими документами.

2. Повні товариства (ПТ), товариства на довірі (командитні) формуються за сукупністю виділених підприємству державним (муніципальним) органом основних та оборотних засобів.

Зареєстрований (пайовий) капітал – це юридично оформлена, офіційно об’явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до власного капіталу підприємства. Тобто, фактично це зареєстрована в установчих документах загальна вартість активів (матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів), які є внеском власників (часток акцій за номінальною вартістю), вкладів та паїв учасників (засновників) до власного капіталу підприємства.

Зареєстрований (пайовий) капітал включає статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних господарств, який призначений для заснування підприємства, виконує захисну функцію та функції управління і

контролю, проведення стратегічної політики власниками контрольного пакета акцій, формування дивідендної політики та прийняття рішень з кадрових питань.

Статутний капітал є базою для нарахування дивідендів і передбачає забезпечення фінансування та ліквідності підприємства.

Розмір статутного капіталу (далі СК) не може бути меншим за встановлену законодавством суму. Так, для акціонерних товариств розмір СК становить 1250 мінімальних заробітних плат, а для ТзОВ – 100 мінімальних заробітних плат. Мінімальні розміри для командитного товариства з обмеженою відповідальністю та товариства з додатковою відповідальністю не обмежуються. Для приватних підприємств розмір СК не встановлено. Рішення щодо збільшення або зменшення розміру СК мають бути зареєстровані у Державному реєстрі господарських одиниць і відповідати за вартістю даним фінансової звітності і балансу. Тобто у Балансі (Звіті про фінансовий стан) фіксується та сума капіталу, в межах якої засновники несуть матеріальну відповідальність перед кредиторами.

Законодавством забороняється використовувати для формування СК бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит під заставу. Джерела внесків до СК акціонерного товариства подані на рис.10.1.

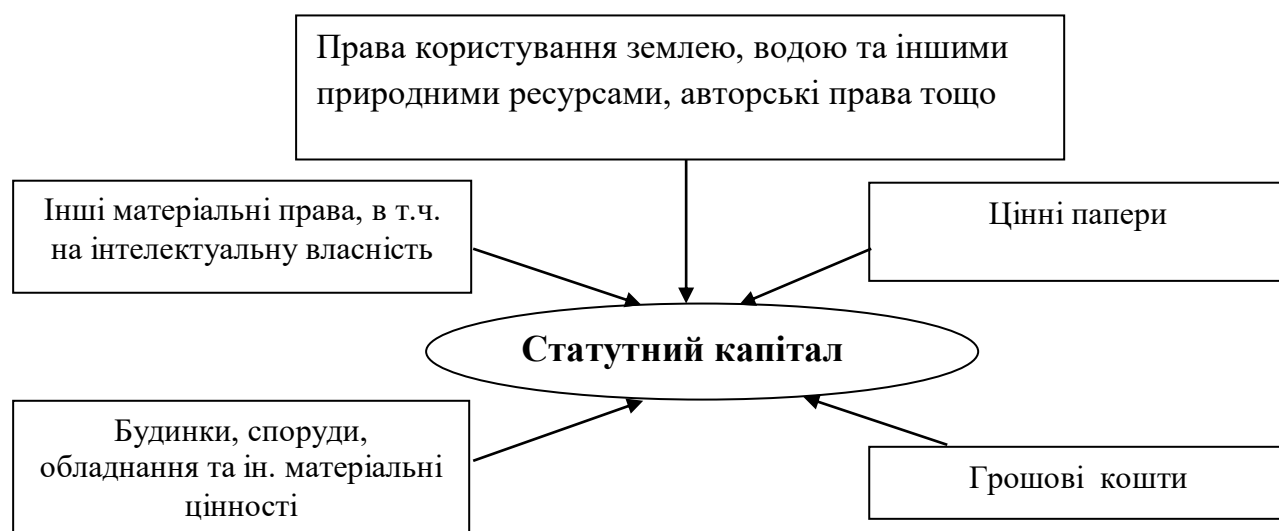


Рис. 10.1. Джерела внесків до Статутного капіталу

Джерелами внесків державними (казенними) та комунальними підприємствами з метою формування СК за рішенням органу, уповноваженого управляти держмайном або органу місцевого самоврядування можуть бути цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів; нерухоме майно (будівлі, споруди, об'єкти незавершеного будівництва), інше окремо індивідуально визначене майно підприємств житлового фонду та інші об'єкти соціальної інфраструктури.

Джерелами внесків до пайового капіталу є кошти фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених членами споживчих товариств, кооперативних сільськогосподарських підприємств, житлово-будівельних кооперативів,

кредитних спілок та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного і іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки: 401 «Статутний капітал»; 402 «Пайовий капітал»; 403 «Інший зареєстрований капітал»; 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

При оголошенні статутного капіталу роблять запис на суму оголошеного капіталу: Д-т рахунку 46 «Неоплачений капітал», К-т рахунку 401 «Статутний капітал».

Засновники (учасники) підприємства можуть вносити свою долю у капіталі як коштами, так і майном. У міру поповнення статутного капіталу, у бухгалтерському обліку роблять записи з кредиту рахунку 46 «Неоплачений капітал» у: Д-т рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (якщо обладнання потребує монтажу), 10 «Основні засоби» 12 «Нематеріальні активи» - на вартість необоротних активів, внесених у статутний капітал; Д-т рахунку 31 «Рахунки в банках», 30 «Готівка» - на суму грошових коштів, внесених на поточний рахунок або у касу підприємства готівкою та ін. Внесені до статутного капіталу об'єкти основних засобів підлягають амортизації на загальних підставах.

Наведемо приклад внесення основних засобів у статутний капітал товариства.

Приклад 10.1. У відповідності з установчими документами ПАТ «Світ» має трьох засновників – юридичних осіб, статутний капітал складає 200000 грн. Внесок одного із засновників у статутний капітал підприємства складає 150000 грн. (в тому числі ПДВ – 25000 грн.) и здійснюється шляхом внесення будівлі меблевого цеху. При реєстрації прав власності на нерухоме майно підприємство сплатило збір у сумі 2000 грн. Інші учасники здійснили внесок до статутного капіталу грошовими коштами.

Дані операції будуть відображені у обліку у такий спосіб:

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено суму статутного капіталу із одночасним відображенням заборгованості засновників	46	401	200000,0
2.	Відображено внесок до статутного капіталу грошовими коштами на поточний рахунок	311	46	50000,0
3.	Відображено первісну вартість будівлі меблевого цеху, отриманого як внесок до статутного капіталу (без ПДВ)	152	46	125000,0
4.	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	46	25000,0
5.	Сплачено збір при реєстрації права власності на нерухоме майно	377	311	2000,0
6.	Віднесена сума сплаченого збору за реєстрацію на збільшення первісної вартості внесеного об'єкта	152	377	2000,0
7.	Введено будівлю меблевого цеху в експлуатацію	103	152	127000,0

На введений об'єкт з наступного місяця нараховується амортизація.

Зміна статутного капіталу підприємств можлива як у сторону збільшення, так і у сторону зменшення (рис.10.2.).



Рис. 10.2. Статутний капітал акціонерного товариства

Збільшення Статутного капіталу акціонерного товариства не більше, ніж на 1/3 може бути здійснене за рішенням правління (за умови, що це не передбачено Статутом) і може здійснюватись лише після внесення повної суми вкладів усіх учасників (оплати акцій).

Статутний капітал збільшується на суми:

- коштів Резервного капіталу;
- коштів цільового призначення;
- нерозподіленого прибутку минулого року;
- невикористаних коштів резерву сумнівних боргів, які відносяться на прибуток, а потім спрямовуються на покриття збитків.

Акціонерне підприємство має право збільшувати Статутний капітал на суму, що не перевищує суми індексації балансової вартості основних засобів з урахуванням суми індексації зносу по них.

Зменшується Статутний капітал: на суму вартості майна соціальної сфери, для якого встановлено пільги; на суму залишку використання позикових коштів, відображених на однойменному рахунку.

Для збільшення Статутного капіталу акціонерне товариство:

- приймає рішення про збільшення індексації основних засобів шляхом додаткового випуску акцій або збільшення номінальної вартості акцій;
- друкує інформацію про додатковий випуск акцій або збільшення номінальної вартості акцій чи випуску нових акцій (після реєстрації у відповідному фінансовому органі).;
- вносить зміни до Статутного капіталу, пов'язані з його збільшенням, і реєструє ці зміни у встановленому порядку;
- відображає ці зміни у бухгалтерському обліку на підставі відповідних документів;
- додатковий випуск акцій розподіляє між акціонерами або обмінює раніше випущені акції нового номіналу.

Серед акціонерів акції додаткового випуску розподіляються пропорційно їх частці у Статутному капіталі акціонерного товариства.

Рішення товариства про зміни розміру статутного капіталу набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Зміна розміру Статутного капіталу (збільшення, зменшення) для реєстрації акціонерних підприємств оформляється відповідними документами (рис. 10.3.).

Усі зміни статутного капіталу повинні бути підтверджені і документально оформлені (табл. 10.2.).

Пайовий капітал створюють підприємства, засновані на власності об'єднання громадян - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у Товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Пайовики формують юридичну особу, таку як виробничий кооператив, кредитна спілка, колективне с/г підприємство тощо.

Для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків, що передбачені установчими документами, визначено субрахунок **402 «Пайовий капітал»**. Збільшення розміру пайового капіталу відображають по дебету рахунку, а зменшення – по кредиту. С/г підприємства на цьому субрахунку обліковують: частину вартості майна, яка була розпайована між його членами; частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами; зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Аналітичний облік за рахунком 402 ведеться за видами капіталу.

Таблиця 10.2.

Документування операцій з руху статутного капіталу

№ з/п	Рух статутного капіталу	Документи з обліку власного капіталу
1	Створення статутного капіталу	Статут, установчий договір, накази, інвентаризаційні описи, накладні, ПКО, акти приймання - передачі та переоцінки, довідки та рахунки бухгалтерії.
2	Збільшення статутного капіталу	Рішення власника, розрахунок бухгалтерії, ПКО, виписки банку, накладні, акти приймання-передачі.
3	Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників	Статут підприємства, установчий договір, накладні, акти приймання-передачі та переоцінки, ПКО, квитанції, виписки банку.
4	Повернення часток учасників у випадку їх виходу зі складу товариства	Рішення власника, накладні, акти приймання-передачі, ВКО, виписки банку.
5	Покриття збитків за рішенням власників за рахунок статутного капіталу	Рішення власника, розрахунок бухгалтерії
6	Повернення часток учасникам при ліквідації товариства	Рішення ліквідаційної комісії, накладні, акти передачі, ВКО, квитанції, виписки банку.

На субрахунку **403 «Інший зареєстрований капітал»** відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку **404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»** відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401, а у разі, якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу - у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

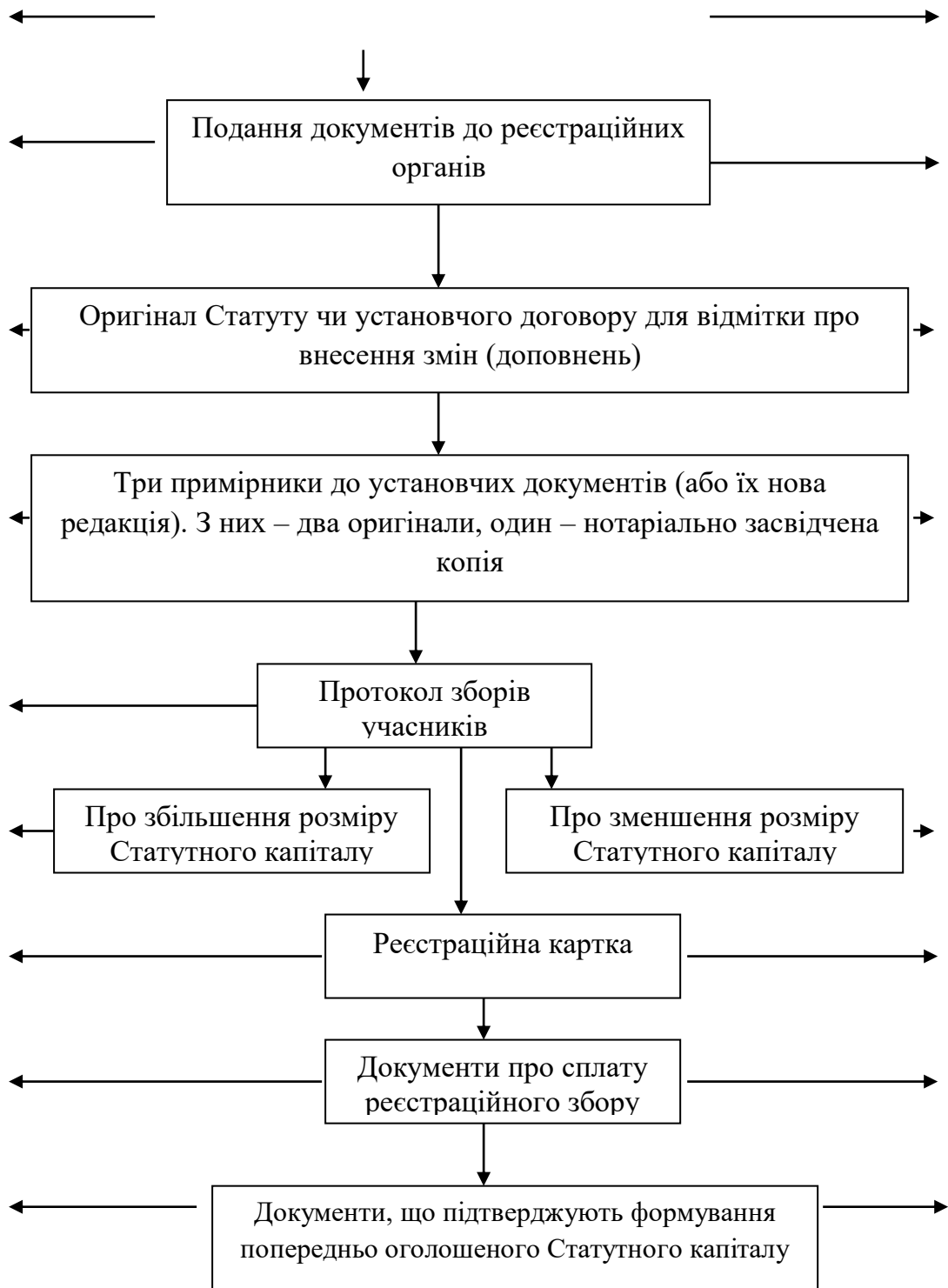


Рис. 10.3. Документування порядку реєстрації змін Статутного капіталу акціонерного товариства

Типові кореспонденції рахунків з обліку зареєстрованого (пайового) капіталу подано у таблиці 10.3.

Таблиця 10.3.

Кореспонденції рахунків з обліку зареєстрованого (пайового) капіталу

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оголошено розмір статутного капіталу (проведено підписку на акції акціонерного товариства), визначеного у статутних документах.	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»
2.	Відображено внесення засновниками матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів у рахунок їх вкладу - до реєстрації статутного капіталу;	15 «Капітальні інвестиції»; 10 «Основні засоби»; 12 «Нематеріальні активи»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;	404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»
	- після реєстрації статутного капіталу.	20 «Виробничі запаси»; 28 «Товари»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»; 35 «Поточні фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
3.	Зараховано внесення вкладів, здійснених до реєстрації статутного капіталу після його реєстрації	404 «Внески до незареєстрованого капіталу»	46 «Неоплачений капітал»
4.	Зменшено статутний капітал у розмірі внеску учасника	401 «Статутний капітал»	672 «»Розрахунки за іншими виплатами
5.	Збільшено статутний капітал за рахунок прибутку підприємства	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	401 «Статутний капітал»
6.	Збільшено розмір статутного капіталу за рахунок належних до сплати дивідендів акціонерам (виплата дивідендів акціями)	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	401 «Статутний капітал»
7.	Збільшено статутний капітал за рахунок реінвестування прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	401 «Статутний капітал»
8.	Збільшено статутний капітал за рахунок індексацій необоротних активів і фінансових інструментів	41 «Капітал у дооцінках»	401 «Статутний капітал»
9.	Відображено зменшення статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості (акції анульовано)	401 «Статутний капітал»	451 «Вилучені акції»
10	Перетворення Статутного капіталу у Пайовий при реорганізації товариства	401 «Статутний капітал»	402 «Пайовий капітал»
<i>продовж.табл.10.3.</i>			
11	Формування (збільшення) пайового капіталу за	15 «Капітальні	

.	рахунок внесків основними засобами, нематеріальними активами, цінними паперами, виробничими запасами, товарами, готівкою і коштами на рахунок у банку	інвестиції»; 10 «Основні засоби»; 12 «Немат. активи»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 35 «Поточні фінансові інвестиції»; 20 «Виробничі запаси»; 28 «Товари»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»	402 «Пайовий капітал»
12.	Формування пайового капіталу за рахунок додаткового капіталу	42 «Додатковий капітал»	402 «Пайовий капітал»
13.	Сформовано (поповнено) пайовий капітал за рахунок прибутку підприємства	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	402 «Пайовий капітал»
14.	Поповнено пайовий капітал за рахунок утримань із заробітної плати працівника	66 «Розрахунки за випл. працівникам»	402 «Пайовий капітал»
15.	Відображено повернення пайових внесків	402 «Пайовий капітал»	30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»

10.3. Облік капіталу у дооцінках

Капітал у дооцінках – це сума дооцінки (уцінки) об’єктів необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до НП(С)БО 1 відображаються у Звіті про власний капітал (Звіті про сукупний дохід).

Для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), призначено **рахунок 41 «Капітал у дооцінках»**. Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності, тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки:

- 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;
- 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;
- 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»;
- 414 «Інший капітал у дооцінках».

На субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація про дооцінки об’єктів основних засобів, уцінки таких об’єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація про дооцінки об’єктів нематеріальних активів, уцінки

таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

Інформація про дооцінки (уцінки) основних засобів, нематеріальних активів відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у другому розділі «Сукупний дохід».

На субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Такі суми відносяться до первісної вартості фінансових інвестицій чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» кореспондує за дебетом і кредитом рахунків, передбачених Інструкцією до застосування плану рахунків та поданих у табл. 10.4.

Таблиця 10.4.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках»

Кореспондує:			
За дебетом з кредитом рахунків:		За кредитом з дебетом рахунків:	
№ рахунка	Назва рахунка	№ рахунка	Назва рахунка
10	«Основні засоби»	10	«Основні засоби»
11	«Інші необоротні матеріальні активи»	11	«Інші необоротні матеріальні активи»
12	«Нематеріальні активи»	12	«Нематеріальні активи»
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	13	«Знос (амортизація) необоротних активів»
14	«Довгострокові фінансові інвестиції»	14	«Довгострокові фінансові інвестиції»
15	«Капітальні інвестиції»	15	«Капітальні інвестиції»
35	«Поточні фінансові інвестиції»	35	«Поточні фінансові інвестиції»
40	«Зареєстрований (пайовий) капітал»	42	«Додатковий капітал»
44	«Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»		
45	«Вилучений капітал»		

10.4. Облік додаткового капіталу.

Додатковий капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також вартість безкоштовно отриманих необоротних активів підприємством від інших осіб (підприємств), та інші види додаткового капіталу.

Додатковий капітал збільшується на суму емісійного доходу, на суму безкоштовно отриманих підприємством активів від інших юридичних або фізичних осіб; на суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал; на суму накопичених курсових різниць, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і відображаються у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід); на суму інших складових додаткового капіталу

Операції, що призводять до зміни додатково капіталу відображено у таблиці 10.5.

Таблиця 10.5.

Операції, що призводять до змін Додаткового капіталу

Зміни додаткового капіталу	
Збільшення (+)	Зменшення (-)
Операції, що призводять до збільшення додатково капіталу:	Операції, що призводять до зменшення додатково капіталу
Розміщення акцій за вартістю, вищою від номінальної	Розміщення акцій за вартістю, вищою від номінальної
Придбання чи продаж викуплених акцій за ціною, нижчою від номінальної вартості або попередньо виплаченої вартості (при веденні обліку методом номінальної вартості)	Придбання чи продаж викуплених акцій за ціною, вищою від номінальної вартості або попередньо виплаченої вартості (при веденні обліку методом номінальної вартості)
Продаж викуплених акцій за ціною, вищою від вартості придбання (при веденні обліку методом затрат)	Продаж викуплених акцій за ціною, нижчою від вартості придбання (при веденні обліку методом затрат)
Отримання в дарунок раніше розміщених акцій чи інших активів	
Конвертація конвертованих привілейованих акцій	Конвертація конвертованих привілейованих акцій
Анулювання відкличних привілейованих акцій	Анулювання відкличних привілейованих акцій
Конвертація конвертованих облігацій	Вибуття необоротних активів
Безоплатне одержання необоротних активів	
Курсові різниці, що виникають у складі власного капіталу і визнаються в іншому сукупному доході.	Курсові різниці (від'ємні), що виникають у складі власного капіталу

У бухгалтерському обліку додатковий капітал обліковують на рахунку **42 "Додатковий капітал"**, на якому узагальнюється інформація про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також інформацію про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – зменшення.

"Додатковий капітал" має такі субрахунки:

421 "Емісійний дохід" (відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску та анулювання інструментів власного капіталу);

422 "Інший вкладений капітал" (обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без рішень про зміни розміру статутного капіталу),

423 "Накопичені курсові різниці" (узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході);

424 "Безоплатно одержані необоротні активи" (відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших юридичних та фізичних осіб.),

425 "Інший додатковий капітал" (обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів).

Емісійний дохід визначається як різниця між продажною вартістю емітованих акціонерним товариством акцій та їх номінальною вартістю.

Приклад 10.2. Для формування статутного капіталу акціонерним товариством було випущено 5000 акцій номінальною вартістю 70 грн. Продажна вартість акцій становила 80 грн. за акцію. Відобразимо операції у обліку:

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено статутний капітал акціонерного товариства, виходячи з номінальної вартості випущених акцій	46	401	350000
2.	Відображений емісійний дохід	46	421	50000

Накопичений товариством емісійний дохід може бути джерелом для:

- покриття різниці між викупною і номінальною вартістю акцій, у випадку якщо ціна, за якою акції були викуплені, перевищує ціну акцій, за якою вони з часом були продані;

Покриття різниці між покупною і номінальною вартістю анульованих акцій, якщо ціна акцій, за якою вони були викуплені, перевищує номінальну вартість анульованих акцій.

Облік додаткових внесків засновників акціонерного товариства без рішення про збільшення капіталу підприємства відображають у кореспонденції рахунків з кредиту рахунка 422 «Інший вкладений капітал» у дебет рахунків:

- додаткові внески грошовими коштами - 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках» ; - основними засобами 10 «Основні засоби»; - нематеріальними активами 12 «Нематеріальні активи»; - ТМЦ – 20 «Виробничі запаси»; 28 «Товари»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 25 «Напівфабрикати»; - цінними паперами, еквівалентами грошових коштів – 35 «Поточні фінансові інвестиції»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Згідно з п.9, 12 НП(С)БО 21, якщо підприємство має фінансові інвестиції у господарські одиниці за межами України і щодо них слід нараховувати курсові різниці, такі різниці є накопичувальними.

Курсові різниці за дебіторською заборгованістю та зобов'язаннями за розрахунками з господарськими одиницями за межами України (п. 9 НП(С)БО 21) відображаються на субрахунку 423 "Накопичені курсові різниці" і відображаються у додатковій статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) 1412 "Накопичені курсові різниці", а у Звіті про фінансовий стан (звіті про сукупний дохід) у рядку 2410.

Приклад 10.3. Акціонерне товариство «Оріон» здійснило грошовий внесок до статутного капіталу дочірнього підприємства за межами України. Сума внеску – 20000 доларів США (курс НБУ на дату платежу – 26,7 грн./дол.). Курс НБУ на дату балансу становив 27,0 грн./дол.

Дані операції будуть відображені у обліку наступним чином:

1) на суму 534000,00 грн./20000 доларів США здійснюється проведення:

Д-т – 14; К-т – 312;

2) курсова різниця $(20000 \times (27,0 - 26,7)) = 6000$ грн.) списується проведенням: Д-т 14; К-т 425.

3) у звітному періоді, у якому зроблено проведення з відображення курсової різниці, сума 6000 грн. буде відображена у рядку 2410 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

У момент безоплатного отримання необоротних активів підприємство збільшує розмір додаткового капіталу на суму справедливої вартості і нараховує знос на такі активи. У розмірі нарахованого зносу по безоплатно отриманих активах, підприємство визнає дохід.

Приклад 10.4. Підприємство отримало безкоштовно легковий автомобіль, справедливою вартістю 30000 грн. При оформленні документів були сплачені збір у Пенсійний фонд – 900 грн і збір за реєстрацію – 100 грн. Термін корисного використання автомобіля – 8 років. Метод нарахування амортизації – прямолінійний. Відобразимо дані операції у бухгалтерському обліку:

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено обов'язкові збори при реєстрації автомобіля			
	- у пенсійний фонд	651	311	900,0
	- збір за реєстрацію	377	311	100,0
2.	Відображено формування первісної вартості безкоштовно переданого об'єкта основного засобу у момент оприбуткування:			50000,0
	Вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, як правило, не включається у склад капітальних інвестицій і на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» не відображається (відноситься у дебет рахунків необоротних активів). Однак, у нашому прикладі слід використати рахунок 15 «Капітальні інвестиції» для формування первісної вартості об'єкта основного засобу.			
	- на суму справедливої вартості автомобіля відображено збільшення додаткового капіталу	152	424	30000,0
	- на суму збору у Пенсійний фонд	152	651	900,0
	- на суму збору за реєстрацію	152	377	100,0

3.	Введено в експлуатацію автомобіль	105	152	31000,0
4.	У наступному місяці після введення у експлуатацію нарахована амортизація на автомобіль, переданий для виробничих цілей ($31000 : 8 : 12 = 322,92$)	23	131	322,92
5.	Одночасно відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424	745	322,92
6.	Сума доходу списана на фінансовий результат	745	793	322,92

Створення статутного капіталу у випадку, коли активи були попередньо внесені з метою його формування за рішенням органу, уповноваженого управляти державним майном, або органу місцевого самоврядування, що обліковуються на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» після внесення змін у статутні документи відображаються за дебетом цього субрахунку і кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал».

Додатковий капітал У Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображається у рядку 1410 «Додатковий капітал» із виділенням додаткових рядків – «Емісійний дохід» - рядок 1411 та рядок 1412 «Накопичені курсові різниці». (таблиця 10.6.).

Додатковий капітал може бути одним із джерел погашення збитків підприємства.

Таблиця 10.6.

Відображення у I розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) інформації про додатковий капітал (джерело: Методрекомендації №476)

Код рядка	Назва рядка	Що відображається	Джерело інформації для заповнення
1410	Додатковий капітал	- емісійний дохід; - вартість безкоштовно отриманих необоротних активів; - суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал; - накопичені курсові різниці, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу; - інші складові додаткового капіталу.	Сальдо за кредитом рахунка 42 (рядок 1410 більший або = сумі рядків 1411 і 1412)
Додаткові рядки, дані яких не включаються до підсумку Балансу:			
1411	Емісійний дохід	Сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість Рядок вписують тільки акціонерні товариства.	Сальдо за К-т субрахунку 421
1412	Накопичені курсові різниці	Сума накопичених курсових різниць, які включаються до складу додаткового капіталу та визнаються в іншому сукупному доході, зокрема (абз.4.п.8., п.9 НП(С)БО 21): - курсових різниць, що виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу; - курсових різниць, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками з господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі.	Сальдо за К-т субрахунку 423

10.5. Облік резервного капіталу.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Резервний капітал у акціонерному товаристві створюється у розмірі, встановленому установчими документами, але не більше 25% відповідно до сплаченого Статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення Резервного капіталу передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5% його загальної вартості.

Призначається Резервний капітал на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства при його ліквідації. Залишки невикористаних коштів Резервного капіталу переходять на наступний рік.

Резервний капітал обліковується на рахунку **43 "Резервний капітал"**.

На кредиті рахунку 43 "Резервний капітал" відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітної періоду, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Типові кореспонденції рахунків з обліку резервного капіталу відображено у таблиці 10.7.

Таблиця 10.7.

Типові кореспонденції рахунків з обліку резервного капіталу

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Створено резервний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
2.	Поповнено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42	43
3.	Збільшено статутний капітал за рахунок резервного капіталу	43	40
4.	Погашено непокриті збитки минулих років за рахунок резервного капіталу	43	442

10.6. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам та формування Резервного капіталу (сума прибутку, реінвестована у підприємство); непокритий збиток – це сума збитку, яка не покрита одержаним прибутком.

Сума непокритого збитку в Балансі (Звіті про фінансовий стан) наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку Власного капіталу.

Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) поточних та минулих років та використання прибутку у поточному році ведуть на рахунку **44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»**. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений» - відображається наявність та рух нерозподіленого прибутку;

442 «Непокриті збитки» - відображається розмір непокритих збитків. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу.

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» - відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування у резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.). Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений» і 442 «Непокриті збитки» із подальшим виведенням сальдо на одному із цих субрахунків.

Виправлення помилок за минулий рік, які виявлені у поточному році, відображають кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» з відповідними рахунками бухгалтерського обліку.

Типові кореспонденції рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображені у таблиці 10.8.

Таблиця 10.8.

**Типові кореспонденції рахунків з обліку нерозподіленого прибутку
(непокритого збитку) підприємства**

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Визначено фінансовий результат від операційної діяльності за звітний період і списано на нерозподілений прибуток (у сумі чистого прибутку)	791	441
2.	Визначено фінансовий результат за звітний період і списано на непокритий збиток (у сумі збитку)	442	79
3.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді, за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
4.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді на непокриті збитки	442	443
5.	Списано непокриті збитки за рахунок коштів додаткового і резервного капіталу	42, 43	442
6.	Проведено відрахування з прибутку до резервного капіталу	443	43
7.	Поповнено статутний капітал за рахунок прибутку (за рішенням зборів акціонерів) - реінвестування прибутку	443	401
8.	Сформовано пайовий капітал за рахунок прибутку	443	402
9.	Нараховано дивіденди власникам (засновникам)	443	671
10.	Використано прибуток на виплату премії за випущеними облігаціями	443	552
11.	Відображено вартість майна, що належить учаснику при виході з товариства, пропорційного його внеску до статутного капіталу	443	672
12.	Нараховано частку прибутку, що отримано підприємством у поточному році, яка підлягає виплаті учаснику при виході з товариства	443	671

10.7. Облік вилученого та неоплаченого капіталів.

У системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності використовують і коригуючи показники, які дають можливість вирішити певні протиріччя та відобразити реальні зміни у власному капіталі у процесі його формування та управління ним.

На підприємстві виникають ситуації, коли викуповуються у власників акції власної емісії або їх частки з метою подальшого перепродажу або анулювання.

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським (акціонерним) товариством у його учасників (власників).

Викуплені у своїх акціонерів (учасників) за собівартістю акції (частки) з моменту їх викупу формують вилучений капітал, зменшуючи при цьому величину власного капіталу.

Облік та узагальнення інформації щодо вилученого капіталу ведеться на рахунку **45 «Вилучений капітал»**.

За дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки: 451 «Вилучені акції»; 452 «Вилучені вклади у паї»; 453 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Кореспонденції рахунків з обліку вилученого капіталу представлені у таблиці 10.9.

Таблиця 10.9.

Типові кореспонденції рахунків з обліку вилученого капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Викуплено власні акції підприємства у своїх акціонерів:		
	- на номінальну вартість	45 «Вилучений капітал»	30; 31
	- на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу		733 «Інші доходи від фінансових операцій»
2.	Відображено реалізацію підприємством викуплених акцій		
	- на суму номіналу	30; 31	45 «Вилучений капітал»
	- на суму перевищення вартості продажу над номінальною вартістю	30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»	421 «Емісійний дохід»
	- на суму перевищення номінальної вартості над вартістю продажу	421 «Емісійний дохід»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	45 «Вилучений капітал»
3.	Анульовано частину викуплених акцій	401 «Статутний капітал»	

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Облік та узагальнення інформації щодо неоплаченого капіталу підприємства ведеться на рахунку 46 „Неоплачений капітал”. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік нерозподіленого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Суми неоплаченого капіталу та вилученого капіталу у Балансі (звіті про фінансовий стан) наводяться у дужках і вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

Узагальнення облікових даних по рахунках 4 класу Плану рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» за рахунками 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі №7, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку – у розділі III і IV Відомості 5-М.

Дані про розмір власного капіталу підприємства відображаються у першому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) за рядками 1400-1495.

Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду відображаються у ф.№ 4 "Звіт про власний капітал", являє собою таблицю, побудовану за шаховим принципом, де:

- у графах указано джерела формування власного капіталу;
- у рядках - інформація про зміну власного капіталу у розрізі джерел його формування протягом звітного року. У графах Звіту про власний капітал відображаються ті показники, що наведені у розділі I Власний капітал Балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства (п.10 розд. II НП(С)БО 1).

?

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняттю “власний капітал”.
2. Як здійснюється формування капіталу на підприємствах різних форм власності?
3. Назвіть основні складові власного капіталу.
4. Які рахунки призначені для обліку власного капіталу.
5. Як відбуваються зміни у розмірі статутного капіталу?
6. Як здійснюється формування та облік пайового капіталу?
7. Як здійснюється формування та облік додаткового капіталу?
8. Як здійснюється формування та облік резервного капіталу?
9. Що таке нерозподілений прибуток?
10. Особливості відображення в обліку нерозподіленого прибутку.

Завдання для перевірки знань

Завдання 10.1.

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції, визначити частку кожного засновника в статутному капіталі ПрАТ «Явір».

Дані для виконання:

- 1) Оголошено статутний капітал ПрАТ «Явір» в сумі 120000 грн.
- 2) Сомар А.П. вніс основні засоби на суму 29000 грн.;
- 3) Войтенко Д. Р. вніс на поточний рахунок 15600 грн.;
- 4) Рій С. Т. вніс 13000 грн. готівкою;
- 5) Вовк Р. П. вніс автомобіль вартістю 40000 грн., меблі на суму 4500 грн.;
- 6) Нараховано дивіденди учасникам на суму 500 грн. кожному;
- 7) Дивіденди на суму 300 грн. кожен учасник реінвестував в підприємство.

Завдання 10.2.

За 200_ р. ПАТ отримало прибуток у сумі 200000 грн. На зборах акціонерів було вирішено використати прибуток так: на сплату дивідендів — 10000 грн. на поповнення резервного капіталу — 5% з прибутку.

Засновниками ПАТ є фірми "RTR" (нерезидент України), "Еверест" (резидент України, що не повністю сплатив внесок до статутного капіталу) та фізичні особи Кандя Н.В., Петренко Н.К., Кушнір П.К.

Усі засновники мають однакову частку в статутному капіталі ПАТ.

На зборах вирішено нарахувати дивіденди: фірмі "RTR" перерахувати кошти на банківський рахунок, фірмі "Еверест" — на погашення боргу перед акціонерним товариством, Ікани Н.В. — видати готівкою, Петренко Н.К. та Кушніру П.К. — перерахувати на платіжні картки.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку ПАТ, визначити суми нарахованих дивідендів та податків з дивідендів засновників ПАТ.

Завдання 10.3.

Скласти бухгалтерські записи та виконати необхідні розрахунки.

№	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	У документах учасників встановлено розмір статутного капіталу та порядок його формування: - грошовими коштами 60 % - основними засобами 40 %	50000 Суму визначити
2	Зроблено попередній внесок учасників у розмірі 30 % статутного капіталу: - грошовими коштами - основними засобами	 Суму визначити
3	Внесено учасниками в порядку остаточних розрахунків: - - - - грошовими коштами - основними засобами	 Суму визначити
4	Нараховано дивіденди учасникам ТзОВ	3500
5	Відображено зміни у статутному капіталі ТзОВ у розмірі нарахованих дивідендів	3500
6	Нерозподілений прибуток минулого року зараховано до статутного капіталу	1450
7	Відображено заборгованість ТзОВ перед учасниками в розмірі їх внеску до статутного капіталу (при ліквідації)	Суму визначити

Завдання 10.4.

Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку та вказати порядок відображення у звітності курсових різниць.

Дані для виконання:

Акціонерне товариство «Світязь» здійснило внесок до статутного капіталу дочірнього підприємства за межами України (перерахувало кошти). Сума внеску – 10000 доларів США (курс НБУ на дату платежу – 28,2 грн./дол.). Курс НБУ на дату балансу становив 28,5 грн./дол.

Завдання 10.5.

За наведеними даними скласти бухгалтерські записи та виконати необхідні розрахунки

№	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Зараховано прибуток від реалізації готової продукції	20 000
2	На поточний рахунок зараховано штраф за непоставку продукції	500
3	На поточний рахунок зараховано прибуток минулого року	200
4	На поточний рахунок надійшла дебіторська заборгованість минулого року	100
5	З поточного рахунку сплачено штраф за непоставку продукції	200
6	Списано збитки від ліквідації основних засобів	300
7	Нараховано до бюджету податок з прибутку в розмірі 18 % від прибутку	Суму визначити
8	Відображено частину прибутку, приєднану до статутного капіталу	10 000
9	Відображено частину прибутку, що надійшла до резервного капіталу	5 000

Тестові завдання:

- Джерелами формування майна підприємства можуть бути:
 - зобов'язання і активи;
 - активи і капітал;
 - зобов'язання,
 - зобов'язання і капітал.
- Заборгованість власників за внесками до статутного капіталу відображається у складі:
 - забезпечень наступних витрат та платежів;
 - довгострокових зобов'язань;
 - поточних зобов'язань;
 - неоплаченого капіталу.
- Власний капітал підприємства становить 45000 грн, сума його зобов'язань – 3500 грн. Визначити розмір активів підприємства.
 - 45000;
 - 48500;
 - 42000;
 - для визначення вказаного показника недостатньо даних.

4. Емісійний дохід підприємства буде відображено у бухгалтерському обліку
 - а) Д-т – 46; К-т – 421;
 - б) Д-т – 421; К-т – 46;
 - в) Д-т – 69; К-т – 401;
 - г) Д-т – 72; К-т – 46.
5. Кореспонденція рахунків: Д-т 46 , К-т – 401 відображає:
 - а) зменшення статутного капіталу підприємства;
 - б) оголошення розміру статутного капіталу підприємства;
 - в) внесок коштів у статутний капітал підприємства.
 - г) немає правильної відповіді
6. Власний капітал характеризують такі рахунки:
 - а) 23, 401, 50;
 - б) 423, 472, 493;
 - в) 37, 441, 51;
 - г) 401, 43, 44.
7. Яким чином будується аналітичний облік по рахунку 45 "Вилучений капітал"?
 - а) за видами капіталу;
 - б) за видами і напрямками використання;
 - в) за видами акцій;
 - г) всі відповіді вірні
8. Дивіденди - це:
 - а) сума коштів, яку підприємство одержує від основних засобів, наданих в оренду;
 - б) відсотки, які треба сплатити за користування позикою банку;
 - в) прибуток платників податку у вигляді відсотків за акції або з внесків до статутних капіталів.
 - г) немає правильної відповіді
9. Для обліку заборгованості учасників за внесками до капіталу призначений рахунок:
 - а) 67 "Розрахунки з учасниками";
 - б) 46 "Неоплачений капітал";
 - в) 39 "Витрати майбутніх періодів";
 - г) 94.
10. Кореспонденція рахунків: Д-т 40, К-т – 46 відображає:
 - а) зменшення статутного капіталу підприємства;
 - б) оголошення розміру статутного капіталу підприємства;
 - в) внесок коштів у статутний капітал підприємства;
 - г) списано на фінансові результати доходи
11. Збільшення статутного капіталу ТЗОВ в бухгалтерському обліку відображається проводкою;
 - а) Д-т 46 К-т 40;
 - б) Д-т 40 К-т 46;
 - в) Д-т 40 К-т 31;

г) Д-т-42, К-30

12. Власний капітал складається з:

- а) кредитів банку, статутного капіталу;
- б) пайового капіталу, додаткового капіталу;
- в) кредиторської заборгованості;
- г) кредитів банку

13. Оголошення розміру Статутного капіталу та його формування у обліку відображається записом:

- а) Д-т – 46, К-т – 40;
- б) Д-т – 40, К – 46;
- в) Д-т – 37, К-т – 40;
- г) Д-т – 37, К-т 46.

14. Внесення засновниками коштів у СК Товариства відображається записом:

- а) Д-т – 46, К-т – 40;
- б) Д-т – 31, К – 46;
- в) Д-т – 46, К-т – 31;
- г) Д-т – 31, К-т -37.

15. У якій формі фінансової звітності відображаються зміни у власному капіталі підприємства:

- а) у ф№1 «Баланс(звіт про фінансовий стан)»;
- б) у ф№2 «Звіт про фінансовий стан (звіт про сукупний дохід)»;
- в) у ф№3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- г) у ф№4 «Звіт про власний капітал».

Теми рефератів

1. Складові власного капіталу підприємств.
2. Особливості обліку власного капіталу АТ.

Тема 11. Облік зобов'язань

- 11.1. Економічна сутність зобов'язань.
- 11.2. Облік довгострокових зобов'язань.
- 11.3. Облік поточних зобов'язань.
- 11.4. Облік забезпечень, цільового фінансування та доходів майбутніх періодів.

11.1. Економічна сутність зобов'язань.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені НП(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджений Наказом Міністерства фінансів України №20 від 31.01.2000 р. (у редакції від 03.11.2020 р., зі змінами і доповненнями) та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічну вигоду.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Зобов'язання класифікують за різними класифікаційними ознаками, серед яких є: за часом виникнення; за терміном погашення; для цілей бухгалтерського обліку; за способом виникнення; за забезпеченістю виконання; за забезпеченістю виконання зобов'язань; за способом погашення; за можливістю оцінки та ін.

За часом виникнення розрізняють: теперішні та майбутні зобов'язання. Рішення керівництва підприємства придбати активи у майбутньому саме собою не призводить до виникнення зобов'язання. Як правило, зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отримано або коли підприємство укладає невідмовну угоду придбати актив. В останньому випадку невідмовність угоди означає, що економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад у зв'язку зі штрафними санкціями, не дають підприємству можливості уникнути вибуття ресурсів на користь іншої сторони.

За терміном погашення зобов'язання поділяють на довгострокові і поточні.

Довгострокові зобов'язання – це всі зобов'язання, які не є поточними.

Поточні – це зобов'язання, які мають бути погашені протягом поточного операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців з дати Балансу.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.
- зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, які визначаються відповідно до НП(С)БО 27.

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- пенсійні зобов'язання (у сумі довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності);
- інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первинний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються у балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками з позабюджетних платежів, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Забезпечення — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Непередбачені зобов'язання — це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, одержані підприємством у звітному періоді, але такі, що відносяться до наступних звітних періодів.

Класифікація зобов'язань з метою бухгалтерського обліку подана на рисунку 11.1.

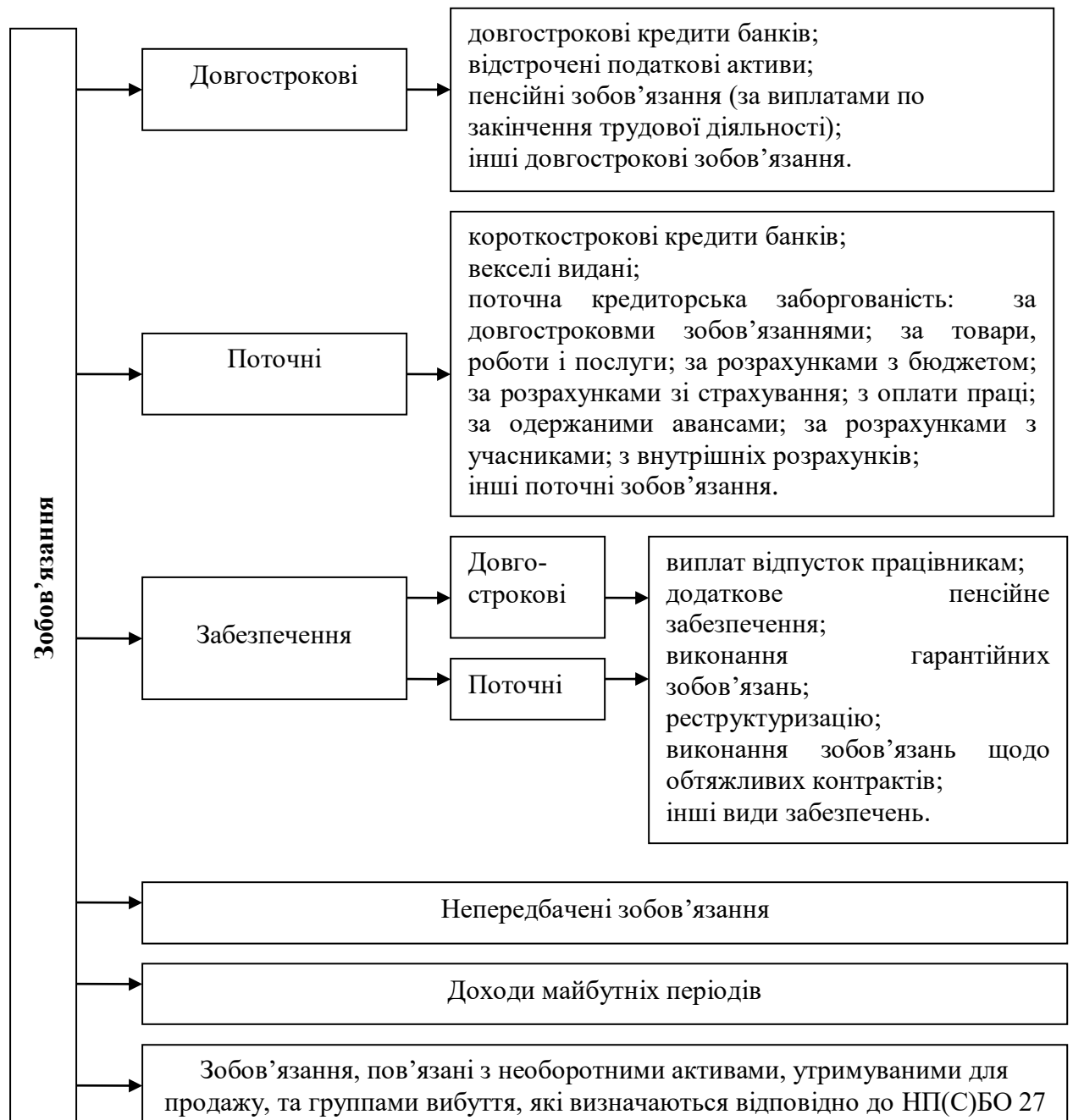


Рис. 11.1. Класифікація зобов'язань з метою бухгалтерського обліку

За забезпеченістю виконання виділяють забезпечені зобов'язання, виконання яких забезпечене заставою і незабезпечені, відповідно, виконання яких не забезпечено заставою.

Погашення існуючого зобов'язання може здійснюватися різними способами, наприклад шляхом:

- сплати грошових коштів;
- передачі інших активів;
- надання послуг;
- зміна даного зобов'язання іншим зобов'язанням;
- перетворення даного зобов'язання на капітал.

Зобов'язання може бути погашене іншим шляхом наприклад якщо кредитор відмовляється від своїх прав або позбувається їх.

За способом погашення зобов'язання поділяють на монетарні та немонетарні.

Монетарні зобов'язання відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам. Немонетарні – зобов'язання здійснити доставку товарів або надати послуги визначеної кількості та якості.

За можливістю оцінки виділяють фактичні, оціночні та умовні зобов'язання.

Фактичні зобов'язання виникають внаслідок договірних відносин або законодавчих актів, їх суму можна визначити достовірно, документально підтверджені або враховані шляхом попередніх розрахунків. Оціночні – це зобов'язання, сума яких не може бути визначена до настання визначеної дати (перед бюджетом за податками). Умовні (потенційні або неіснуючі) - це зобов'язання, спричинені умовними фактами господарського життя, що не відображаються у фінансових звітах, інформація за якими розкриваються у вигляді Приміток.

Зобов'язання можуть мати юридичну силу внаслідок контрактних зобов'язань (наприклад, коли мова йде про кредиторську заборгованість за отримані товари та послуги), статутних вимог, вимог за кредитними угодами або ж у результаті ділової практики, традиції та бажання підтримувати добрі ділові стосунки або діяти справедливо.

11.2. Облік довгострокових зобов'язань.

Для обліку та узагальнення інформації про довгострокові зобов'язання підприємства Планом рахунків передбачені рахунки п'ятого класу «Довгострокові зобов'язання».

Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

Характеристика рахунків з обліку довгострокових зобов'язань та відображення їх у Балансі представлені у таблиці 11.1.

Таблиця 11.1.

Характеристика рахунків з обліку довгострокових зобов'язань

Шифр та назва рахунку	Шифр та назва субрахунку	Аналітичний облік	Рядок ф№1 Балансу (Звіту про фін. стан)
1	2	3	4
50 „Довгострокові позики”	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»; 502 «Довгострокові кредити банків у іноземній валюті»; 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»; 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті»; 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»; 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»	за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).	Рядок 1510 (сальдо за субрахунками 501-504); Рядок 1515 (сальдо субрахунків 505, 506) II розділ Пасиву Балансу
51 „Довгострокові векселі видані”	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»; 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»	За кожним виданим векселем	II розділ Пасиву Балансу Рядок 1515
52 „Довгострокові зобов'язання за облігаціями”	521 «Зобов'язання за облігаціями»; 522 «Премія за випущеними облігаціями»; 523 «Дисконт за випущеними облігаціями».	За видами облігацій та термінами погашення	
53 „Довгострокові зобов'язання з оренди”	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»; 532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів»	За кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необор. активів	
54 „Відстрочені податкові зобов'язання”	Сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.	За кожним кредитором та видами залучених коштів	II розділ Пасиву Балансу Рядок 1500
55 „Інші довгострокові зобов'язання”	Відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо	За кожним кредитором та видами залучених коштів	II розділ Пасиву Балансу Рядок 1515

Рахунки з обліку довгострокових зобов'язань мають ознаку пасивних, тому по кредиту відображається наявність та зростання зобов'язань, по дебету, відповідно, їх погашення (або списання).

Реальні зобов'язання виникають на основі договорів, контрактів, одержаних рахунків.

Кредитні взаємовідносини регламентуються на підставі кредитних договорів, що укладаються між кредитором і позичальником у письмовій формі.

У кредитному договорі банк бере на себе зобов'язання надати в розпорядження позичальника на визначений період деяку суму грошей, а позичальник, в свою чергу, бере на себе такі зобов'язання:

- використовувати позичені кошти на умовах і в цілях, визначених угодою;

- платити всі збори у зв'язку з виданим кредитом;

- повернути основну суму боргу і відсотки в узгоджений період часу.

Кредитний договір повинен містити такі положення:

- визначення сторін угоди та основні зобов'язання цих сторін, тобто зобов'язання банку надати грошові кошти у розпорядження позичальника, і зобов'язання позичальника повернути суму з відсотками;

- сума позики та графік повернення позики;

- розмір процентної ставки і обставини, за яких вона може бути змінена;

- сума комісійних по виданій позиці;

- належні банку виплати у зв'язку з використанням позики і забезпечення цього кредиту заставою;

- умови використання кредиту позичальником та строк виплати позики;

- зобов'язання позичальника надавати банку інформацію та документи про його фінансовий стан.

Кредити залежно від забезпечення поділяють на дві групи:

- 1) забезпечені нерухомістю, цінними паперами, товарно-матеріальними цінностями, дебіторською заборгованістю тощо;

- 2) бланкові - отримують лише фінансово стійкі підприємства на короткий термін (1-10 днів).

Довгострокові кредити банків надаються підприємствам на термін більше року.

Вони можуть бути отримані як у національній, так і у іноземній валюті. Для одержання кредитів у іноземній валюті підприємство має отримати відповідний дозвіл Національного банку України.

Погашення банківського кредиту – це погашення його основної суми (тіла кредиту) та нарахованих відсотків. За умови неможливості погасити кредит, підприємство-боржник за 2-3 дня до закінчення терміну кредитної угоди може подати заяву і домовитись про його відстрочення (продлонгацію). Прострочені й продлонговані кредити обліковуються на тих самих рахунках, що і стандартний кредит, але з відображенням на відповідних субрахунках. Різниця між відсотковою ставкою за продлонгованим кредитом і ставкою стандартною визнається штрафною санкцією, тому відноситься на субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» за рахунок прибутку.

Типові кореспонденції рахунків з обліку довгострокових кредитів представлена у таблиці 11.2.

Таблиця 11.2.

**Типові кореспонденції рахунків з обліку довгострокових зобов'язань
за кредитами**

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Зараховано довгостроковий кредит на поточний рахунок	31	50
2.	Отримано довгостроковий кредит готівкою	30	50
3.	Нараховано відсотки за банківським кредитом та списано їх суму на результати діяльності	951 792	684 951
3.	Сплачено відсотки за кредитом	684	31
4.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками з поточного рахунку або готівкою	50	31, 30
5.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів покупців чи інших дебіторів	50	36, 37
6.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок короткострокової позики	50	60
7.	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань	501	611
8.	Повернуто суму заборгованості за кредитом	611	311, 30

Аналітичний облік кредитних (позикових) коштів ведеться за кредитовою ознакою у Журналі-ордері №4, при Журнальній формі – у Журналі 2 за кредитом рахунків 50 (за довгостроковими кредитами), 60 (за короткостроковими кредитами) за спрощеною формою – у Відомості № В-4.

Більшість операцій із погашення довгострокових зобов'язань здійснюються у безготівковій формі, тому виписка банку часто є основним документом-підставою для реєстрації таких операцій на рахунках обліку. Первинні документи подані у таблиці 11.3.

Таблиця 11.3.

Первинні документи з обліку довгострокових зобов'язань.

Шифр та назва рахунку	Документи
1	2
50 „Довгострокові позики”	Виписки банку, ВКО, платіжні доручення, розрахунки та довідки бухгалтерії, претензії, кредитні договори між банком та підприємством; договори застави; договори страхування неповернення кредитів; додаткові угоди до кредитних договорів та ін.
51 „Довгострокові векселі видані”	Векселі, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо
52 „Довгострокові зобов'язання за облігаціями”	Розрахунки та довідки бухгалтерії, ПКО, виписки банку тощо
53 „Довгострокові зобов'язання з оренди”	Розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку тощо
54 „Відстрочені податкові зобов'язання”	Розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку тощо
55 „Інші довгострокові зобов'язання”	Платіжні доручення, виписки банку, розрахунки та довідки бухгалтерії тощо

11.3. Облік поточних зобов'язань.

У бухгалтерському обліку виникнення зобов'язань однієї сторони перед іншою відображається після здійснення однією із сторін дій, передбачених у договорі.

Поточні зобов'язання за товари, роботи, послуги у підприємства виникають у двох випадках: 1) при отриманні передоплати за невідвантажену продукцію, роботи, послуги; 2) при одержанні товарів, якщо не здійснені розрахунки з постачальниками.

Підприємство, права якого порушені звертається до порушника з письмовою претензією, яка підписується керівником і надсилається адресату рекомендованим (цінним) листом або вручається під розписку. Відповідь на претензію підписується керівником і відправляється рекомендованим або цінним листом. При задоволенні претензії у відповіді зазначають визнану суму, номер і дату платіжного доручення на перерахування визнаної суми або інший спосіб задоволення претензії.

Облік поточних зобов'язань здійснюється на пасивних рахунках шостого класу Плану рахунків – «Поточні зобов'язання». Залишок на кінець місяця на цих рахунках вказує на наявність заборгованості (зобов'язання) за певним видом розрахунків. По кредиту відображається зростання суми поточних зобов'язань за розрахунками, по дебету – їх погашення (списання).

Характеристика рахунків з обліку поточних зобов'язань та відображення їх у Балансі представлені у таблиці 11.4.

Таблиця 11.4.

Характеристика рахунків з обліку поточних зобов'язань

Шифр та назва рахунку	Шифр та назва субрахунку	Аналітичний облік	Рядок ф№1 *
1	2	3	4
60 Короткострокові позики	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»; 602 «Короткострокові кредити банків у іноземній валюті»; 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»; 604 «Відстрочені короткострокові кредити банків у іноземній валюті»; 605 «Прострочені позики в національній валюті»; 606 «Прострочені позики в іноземній валюті»	за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).	p.1600
61 Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»; 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».	За кредиторами та видами заборгованості	p.1610
62 Короткострокові векселі видані	611 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»; 612 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»	За кожним виданим векселем та за строками їх погашення	p.1605

продовження таблиці 11.4.

1	2	3	4
63 Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»; 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».	За кожним постачальником чи підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату	
64 Розрахунки за податками й платежами	641 «Розрахунки за податками»; 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит»	За видами податків і платежів	р. 1620 (с-до за субрах. 641 і 642) та р. 1621 (субрах. 641)
65 Розрахунки за страхуванням	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»; 652 «За соціальним страхуванням»; 654 «За індивідуальним страхуванням»; 655 «За страхуванням майна».	За кожним видом зборів та відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування	р. 1625
66 Розрахунки за виплатами працівникам	661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки за депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».	За кожним працівником, видами виплат та утримань	р.1630
67 Розрахунки з учасниками	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»; 672 «Розрахунки за іншими виплатами».	За кожним засновником та учасником і за видами виплат	р.1640
68 Розрахунки за іншими операціями	680 «Розрахунки, пов'язані із необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»; 681 «Розрахунки за авансами одержаними»; 682 «Внутрішні розрахунки»; 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»; 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»; 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».	За підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки	р. 1635 (с-до субрах. 681), р.1645 (с-до за к-т субрах. 682 і 683), р. 1700 (с-до субрах. 680)
69 Доходи майбутніх періодів	Відображаються доходи, одержані підприємством у звітному періоді, але такі, що відносяться до наступних звітних періодів	За видами доходів	р.1665

* III розділ Пасиву Балансу – «Поточні зобов'язання і забезпечення»

Облік короткострокових позик здійснюється аналогічно, як відображено у табл. 11.2., лиш за участю рахунка 60 «Короткострокові позики».

Узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом 12-ти місяців з дати Балансу здійснюється на рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». За кредитом відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом 12-ти місяців з дати Балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» кореспондує із рахунками, поданими у таблиці 11.5.

Таблиця 11.5.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»

Дебет		Кредит	
З дебету рахунку №61 в кредит рахунка		З кредиту рахунка №61 в дебет рахунка	
№ рахунка	Назва рахунка	№ рахунка	Назва рахунка
30	Готівка	50	Довгострокові позики
31	Рахунки в банках	51	Довгострокові векселі видані
37	Розрахунки з різними дебіторами	52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями
50	Довгострокові позики	53	Довгострокові зобов'язання з оренди
60	Короткострокові позики	55	Інші довгострокові зобов'язання
62	Короткострокові векселі видані		
71	Інший операційний дохід		

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

Для **прикладу 11.1.**, якщо підприємство взяло обладнання у оренду з правом викупу на два роки і сплатою орендної плати на початку кожного півріччя, то записи на рахунках бухгалтерського обліку у орендаря операцій буде здійснюватись таким чином:

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		дебет	кредит
1.	Відображається заборгованість за орендоване обладнання	152	531
2.	Відображається сума ПДВ	641	531
3.	Введено в експлуатацію обладнання	104	152
4.	До складу поточної заборгованості включається заборгованість за перше півріччя	531	611
5.	Відображається погашення заборгованості з орендної плати з поточного рахунка	611	311
6.	Включається заборгованість з оренди за друге півріччя до складу поточних зобов'язань	531	611
7.	Нарахована орендна плата	952	684
8.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	684
9.	Відображено перерахування орендних платежів з поточного рахунку	611, 684	311

У наступних періодах відображення у обліку має здійснюватися за проведеннями 6-9.

Кореспонденції рахунків за розрахунками з постачальниками (рахунок 63) відображені нами у темі «Облік запасів».

Документування поточних зобов'язань представлено у таблиці 11.6.

Таблиця 11.6.

Первинні документи по операціях із поточними зобов'язаннями

Шифр та назва рахунку	Документи
1	2
60 „Короткострокові позики”	кредитні договори між банком та підприємством, платіжні доручення, ВКО, розрахунки та довідки бухгалтерії, претензії, бізнес-план з реалізації запланованого проекту, установчі документи, договори застави; договори страхування неповернення кредитів; додаткові угоди до кредитних договорів та ін.
62 „Короткострокові векселі видані”	Векселі, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо
61 „Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”	Виписки банку, платіжні доручення, розрахунки та довідки бухгалтерії тощо
63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	Акти про приймання, накладні, прибуткові ордери, претензії, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо
64 „Розрахунки за податками й платежами”	Розрахунки бухгалтерії, податкові накладні, виписки банку, платіжні доручення
65 „Розрахунки за страхуванням”	Розрахунки та довідки бухгалтерії, виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, ВКО, ПКО, платіжні доручення тощо
66 „Розрахунки з оплати праці”	Розрахунково-платіжні відомості, виписки банку, ВКО, таблиці обліку робочого часу, наряди, маршрутні листи
67 „Розрахунки з учасниками”	Статут, установчий договір, накладні, ПКО, ВКО, довідки бухгалтерії тощо
68 „Розрахунки за іншими операціями”	Накладні, ВКО, ПКО, претензії, виписки банку тощо

11.4. Облік забезпечень, цільового фінансування та доходів майбутніх періодів

Під поняттям „*забезпечення*” слід розуміти зобов'язання з невизначеними сумами або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення поділяються на довгострокові і поточні.

Довгострокові забезпечення – це нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання Балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Сума таких забезпечень відображається у складі другого розділу пасиву ф№1 Балансу (Звіту про фінансовий стан)» у рядку 1520.

Поточні забезпечення – це сума забезпечень, які планується використовувати протягом 12 місяців з дати Балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено. Сума таких забезпечень відображається у третьому розділі пасиву ф№1 Балансу (Звіту про фінансовий стан)» у рядку 1660.

Як зазначалось у п.11.1. цієї теми, забезпечення можуть створюватись для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого, імовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Суми створених забезпечень визначаються витратами.

Умови визнання та оцінка забезпечень подана на рис 11.2.

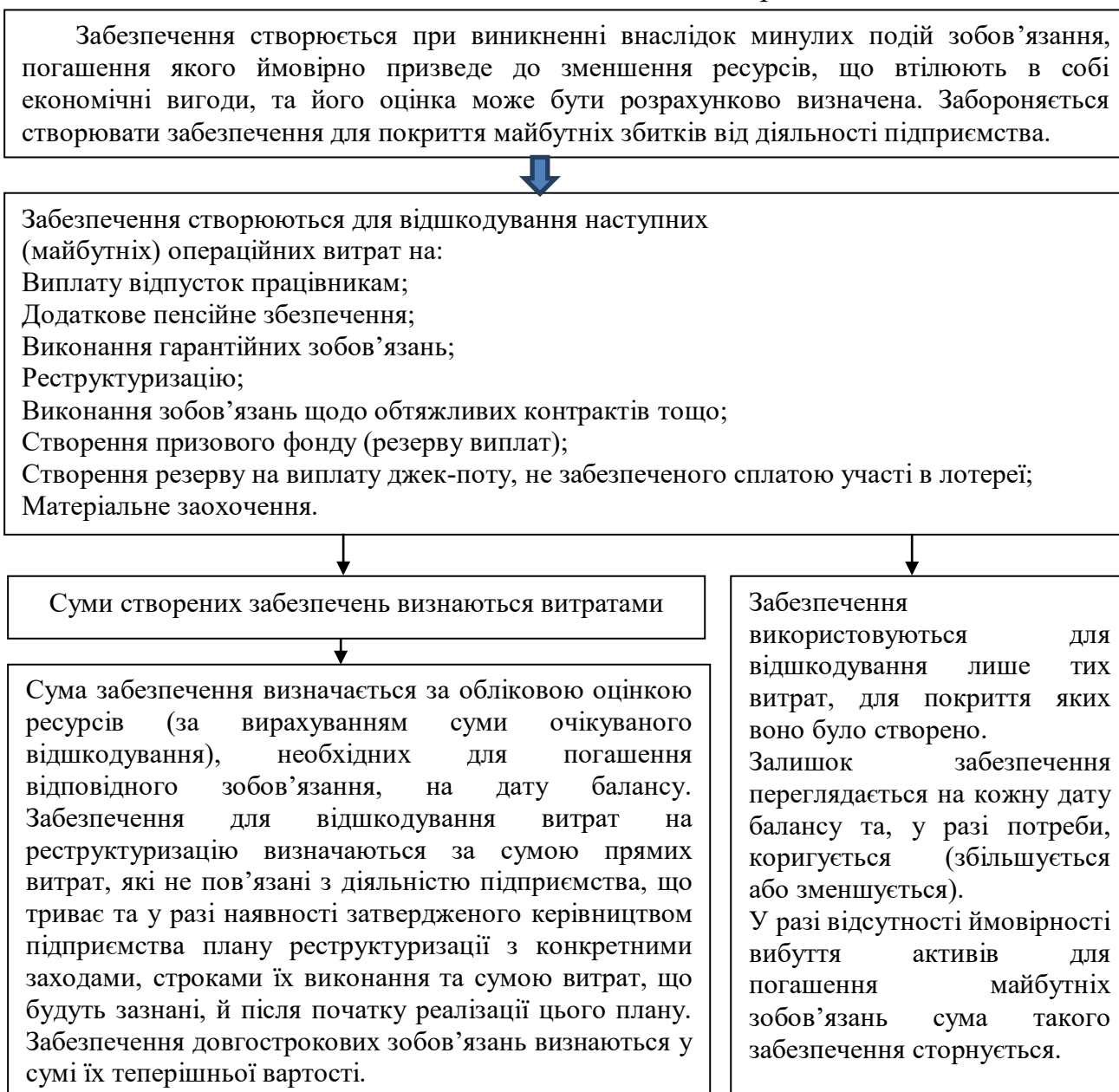


Рис.11.2. Умови визнання та оцінка забезпечень

Узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду ведеться на рахунку 47 „Забезпечення майбутніх витрат

і платежів”. За кредитом відображається нарахування забезпечень, за дебетом - їх використання.

Рахунок 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів” має такі субрахунки:

471 – “Забезпечення виплат відпусток”;

472 – “Додаткове пенсійне забезпечення”;

473 – “Забезпечення гарантійних зобов’язань”;

474 – “Забезпечення інших витрат і платежів”;

475 – «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»;

476 – «Резерв на виплату Джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї»;

477 – «Забезпечення матеріального заохочення»;

478 – «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

На субрахунку № 471 „Забезпечення виплат відпусток” ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам підприємства. Також на ньому узагальнюється інформація про забезпечення обов’язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток. Сума відпускних повинна бути розподілена на витрати протягом того року, за який надається відпустка. Кожен місяць працівник заробляє частку суми відпускних, тому і заборгованість перед працівником виникає кожний відпрацьований місяць, а отже, підлягає нарахуванню щомісяця або не рідше, ніж раз на квартал.

На субрахунку № 472 „Додаткове пенсійне забезпечення” ведеться облік коштів для реалізації Програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку №473 „Забезпечення гарантійних зобов’язань” ведеться обліку руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку №474 „Забезпечення інших витрат і платежів” ведеться облік забезпечення майбутніх витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку №47.

Субрахунки 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» та 476 «Резерв на виплату Джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї» ведуть підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України.

На субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення» ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії тощо

За кредитом субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об’єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об’єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

Розмір кожної з резервних сум майбутніх витрат і платежів відображаються по кредиту рахунку 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Фактичні витрати і платежі, для яких був раніше створений резерв, відносяться у дебет рахунку 20 „Виробничі запаси”, 23 „Виробництво”, 31 „Рахунку в банках”, 65 „Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”, 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” тощо.

Правильність утворення і погашення сум резерву перевіряється за даними кошторисів, розрахунків і при необхідності в кінці року користується.

Резерв на майбутню оплату відпусток працівників визначається виходячи із суми витрат на оплату праці, які приймаються при розрахунку відпускних сум і відрахувань від них у соціальні фонди.

Резерв створюється щомісячно за відсотком, передбаченим у плані, від фактично нарахованої заробітної плати працівникам. % визначаються як відношення річної планової суми відрахувань на оплату відпусток у звітному році в зазначені вище доходи до планового фонду оплати праці і суми відрахувань від нього у фонди.

Для визначення відсотку відрахувань до резерву відпусток необхідно згрупувати працівників за тривалістю днів відпусток; визначити чисельність працівників в розрізі кожної групи; розрахувати кількість людино – днів відпусток і фонд робочого часу працівників, встановити кількість робочих днів одного працівника на рік.

$$\text{середнє визначення відрахувань} = \frac{\text{кількість людино – годин (відпусток)}}{\text{календарний фонд робочого часу на рік}} \cdot 100.$$

Тривалість відпустки	Кількість працівників	Кількість людино-днів відпустки (1 × 2)	Календарний фонд робочого часу при 283 робочих дня на рік (гр. 2 × 283)	Середній % відрахувань (гр. 3 : гр. 4)
18	100	1800	×	×
24	80	1920	×	×
27	40	1080	×	×
×	220	4800	62260	7,71

У бухгалтерському обліку створення даного резерву можна відобразити за допомогою наступної проводки: К-т рах. 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, Д-т рах. 814 „Оплата відпусток”.

Створення резерву відображається : Дт – 91 «Загальногосподарські витрати», 92 «Адміністративні витрати», 23 «Виробництво»; Кт – 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Використання резерву відображається проведенням: Дт – 47; Кт – 66, 65 (в частині відрахувань до соціальних фондів).

Далі частка резервів відображається у розмірі, підтвердженому спеціальним розрахунком на 31 грудня за даними інвентаризації щодо кількості не використаних днів, відпустки і середньоденного заробітку (обчислений виходячи з показників трьох останніх місяців). У випадку зміни облікової політики на

наступний звітний рік у частині створення резерву на 31 грудня списується на збільшення фінансового результату: Дт – 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”; Кт – 71 “Інший операційний дохід”.

Тобто наприкінці року (після інвентаризації) нараховані забезпечення коригуються.

Резерв на додаткове пенсійне забезпечення ведеться на підприємствах, які за рахунок коштів персоналу та доходів підприємства створюють резерв для додаткового пенсійного забезпечення.

Підприємства, що створюють забезпечення для виплати додаткових пенсій, обліковують вказані кошти 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”.

До інших забезпечень належать забезпечення гарантійних та інших зобов’язань, а також страхові резерви.

Рух та залишки коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

Підприємство, яке реалізує продукцію з гарантією, бере на себе зобов’язання забезпечувати її ремонт або заміну протягом гарантійного терміну. Оскільки конкретна сума витрат та час її виникнення не зазначені і залежать від майбутніх подій, у звітному періоді, коли була реалізована продукція, підприємство змушене створити відповідний резерв, виходячи із попереднього досвіду та прогнозувань оцінок фахівців.

1) На відрахування для забезпечення гарантійних зобов’язань (% доходу від реалізації) робиться запис: Дт – 93 «Витрати на збут»; Кт – 473 «Забезпечення гарантійних зобов’язань»;

2) Використання коштів на гарантійний ремонт у межах створеного забезпечення відображається: Дт – 473 «Забезпечення гарантійних зобов’язань»; Кт – 207 «Запасні частини», 661 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»;

3) Витрати на гарантійний ремонт, що перевищує норму: Дт – 24 «Брак у виробництві»; Кт – 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 661 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» .

Облік забезпечення інших наступних витрат ведеться на рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»

Аналітичний облік за цим рахунком ведеться за видами витрат і платежів, напрямками їх формування і використання.

До складу інших забезпечень також належать страхові резерви. Для їх обліку призначено рахунок 49 - “Страхові резерви”.

491 «Технічні резерви»;

492 «Резерви із страхування життя»

493 “Частка перестраховиків у технічних резервах”.

494 “Частка перестраховиків у резервах із страхування життя” .

495 “Результат зміни технічних резервів” .

496 “Результат зміни резервів із страхування життя”.

Типова кореспонденції рахунків з обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів подана у таблиці 11.7.

Таблиця 11.7.

Кореспонденція рахунків з обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів

№п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Резервуються підприємством кошти для забезпечення майбутніх витрат, пов'язаних з відпускними		
	- робітникам	23	471
	- управлінському апарату цехів	91	
	- адміністративному апарату	92	
	- працівникам збуту продукції (робіт, послуг)	93	
	- при використанні рахунків класу 8.	81	
2	Резервуються кошти для реалізації програми пенсійного забезпечення	23, 91, 92, 93, 82	472
3.	Створено резерв для виконання гарантійних зобов'язань на реалізовані товари	93	473
4	Резервуються кошти підприємством для забезпечення інших майбутніх витрат і платежів, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка №47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”	15, 23, 68, 91, 92, 93, 94, 84	474
5	Списання витрат на фінансові результати	79	23, 92, 93, 94, 82
6.	Відображено використання (списання) створених забезпечень	47	65, 66, 20, 28, 31, 30, 68, 71

До **цільового фінансування і цільових надходжень** відносять кошти, що отримуються підприємством на суворо визначені цілі: утримання дитячих установ, підготовку кадрів, науково-дослідні роботи, що мають народногосподарське значення та інші. Їх фінансування здійснюється за рахунок асигнувань з бюджету, внесків батьків, плати за навчання, прибутку, що залишається в розпорядженні, коштів, отриманих від інших підприємств тощо.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень витрачаються у суворій відповідності до встановлених кошторисів. Забороняється використання цільових коштів не за призначенням та направлення інших коштів на потреби, фінансування яких повинно здійснюватись тільки за рахунок цільових джерел.

Фонди цільового фінансування та цільових надходжень формуються лише за рахунок зовнішніх цільових надходжень. У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

Загальна схема формування і використанні коштів цільового фінансування і цільових надходжень наведена на рис.11.3.

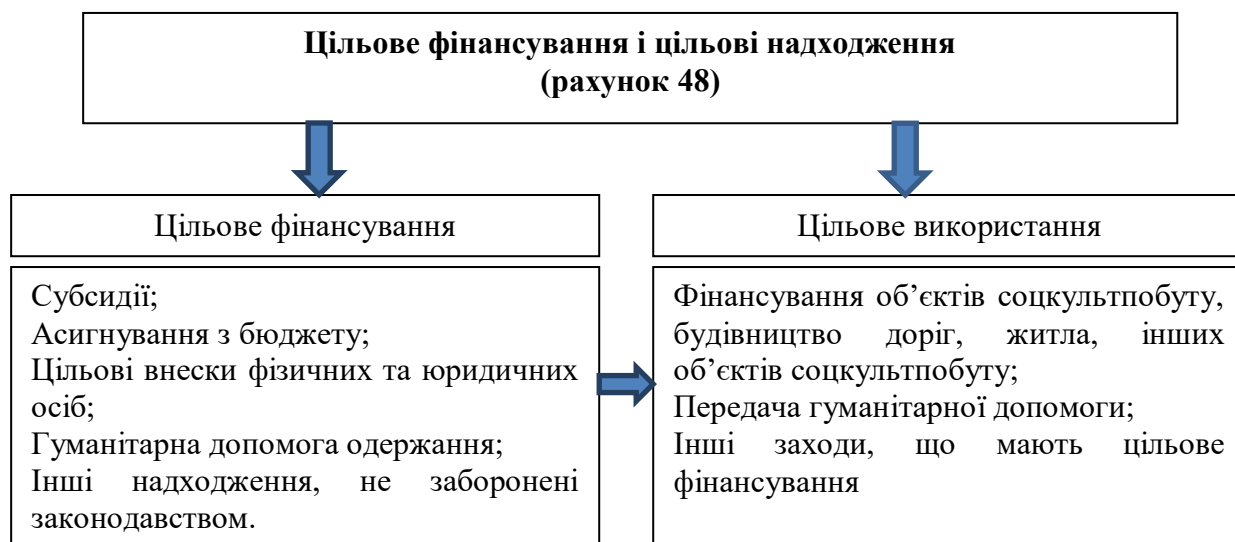


Рис. 11.3. Схема формування і використання коштів цільового фінансування і надходжень

Для узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення ведеться рахунок 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”.

По кредиту цього рахунку відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, по дебету – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік цільового фінансування ведеться за їх призначенням та джерелами надходжень.

Облік доходів майбутніх періодів.

У господарській діяльності підприємств бувають випадки, коли отримання доходів відбувається у формі авансових платежів за надання товарів чи послуг у майбутньому.

Отримані наперед платежі обумовлюють виникнення у підприємства реальної заборгованості і необхідність відображення її у бухгалтерському обліку у складі зобов'язань.

Отримані на протязі поточного або попередніх звітних періодів доходи, які відносяться до наступних звітних періодів, включаються у склад доходів майбутніх періодів. До таких доходів, зокрема, відносять суми отриманих авансових платежів за здані у оренду основні засоби і інші необоротні активи (авансові орендні платежі), виручка за вантажні перевезення. Плата за навчання, внесена авансом та ін.

Для узагальнення інформації про отримані доходи у звітному періоді, які підлягають включенню у доходи наступних звітних періодів, призначений рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». Сума отриманих доходів майбутніх періодів відображається по кредиту рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», по дебету – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення у склад доходів звітних періодів. Виключенням є суми авансів, отриманих під поставку матеріальних цінностей чи наданих послуг, а також попередня оплата покупцями

і замовниками рахунків постачальників за продукцію, виконані роботи і послуги. Для обліку вказаних сум передбачено рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Відображення в обліку доходів майбутніх періодів можна показати на умовному прикладі.

Приклад 11.2. У березні 2021 року на поточний рахунок підприємства від орендатора отримано авансовий платіж за оренду офісу за період з березня по червень місяць 2021 року згідно договору оренди №23 у сумі 12000 грн, в т.ч. ПДВ – 2000 грн. Відобразимо дані операції у обліку:

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
Березень 2021 року			
1. Отримана орендна плата на поточний рахунок підприємства	311	685	12000
2. Нараховано ПДВ	643	641	2000
3. Визнано доход поточного звітного періоду (12000: 4 місяці)	685	713	3000
4. Списано суму ПДВ	713	643	500
5. Відображено доходи майбутніх звітних періодів (квітня-червня) без ПДВ (12000 - 3000) – (2000 - 500) = 7500	685	69	7500
6. Списано податкове зобов'язання з ПДВ (2000 - 500)	685	643	1500
Квітень 2021 року			
7. Визнаний дохід поточного звітного періоду (7500 : 3)	69	713	2500*
* аналогічні проведення здійснюються у травні і червні 2021 року.			

?

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте поняття: зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів.
2. Який НП(С)БО регулює визначає методологічні основи обліку зобов'язань?
3. Як класифікують зобов'язань підприємства з метою обліку?
4. Як класифікують зобов'язань підприємства за іншими ознаками?
5. Які документи використовують при виникненні і погашенні зобов'язань?
6. Які рахунки призначені для обліку довгострокових зобов'язань?
7. Як організовується аналітичний облік довгострокових зобов'язань?
8. Які види поточних зобов'язань ви знаєте?
9. Як у системі рахунків бухгалтерського обліку відображається виникнення і погашення заборгованості за поточними зобов'язаннями?
10. Який порядок відображення у ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» інформація про зобов'язання?
11. Які рахунки призначені для обліку доходів майбутніх періодів?
12. Який порядок ведення обліку цільового фінансування і цільових надходжень?

Завдання для перевірки знань

Завдання 11.1.

Скласти кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, вказати первинні документи за операціями:

Реєстр господарських операцій ПП „Мрія” за червень ц. р.

№ п/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденції рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Одержано аванс від покупця за продукцію			
2.	Оприбутковано матеріали від постачальників			
3.	Відображено суму податкового зобов'язання			
4.	Акцептовано рахунок постачальника за виконані роботи, надані послуги виробничого характеру			
5.	Погашено заборгованість перед постачальниками - з поточного або валютного рахунку - акредитивами або чеками лімітованих чекових книжок - виданими банком для цієї мети довгостроковими або короткостроковими позиками - готівкою з каси - з підзвітних сум			
6.	Нарахована заробітна плата: - працівникам основного виробництва; - адміністративному персоналу; - працівникам відділу реалізації			
7.	Нараховано Єдиний соціальний внесок			
8.	Отримано короткостроковий кредит			
9.	Отримано довгострокову позику			
10.	Нараховано відсотки за позику			
11.	Погашено короткостроковий кредит			
12.	Погашено довгострокову позику			
13.	Перераховано заробітну плату працівникам на картки			
14.	Погашено заборгованість перед бюджетом та органами соціального страхування			
15.	Відвантажено продукцію покупцю			
16.	Здійснено оплату з поточного рахунку постачальнику за матеріали.			

Завдання 11.2.

Дані для виконання:

Підприємство 12 березня 2018 року отримало довгостроковий кредит на суму 40000 грн. на три роки із щомісячною виплатою відсотків за ставкою 15 % річних. Виплата відсотків за кредитом здійснювалась підприємством вчасно. 12.03 2021 року підприємство погасило 25000 грн. тіла кредиту і за заявою підприємства, банк дозволив відстрочити погашення кредиту у сумі 15000 на 90 календарних днів з укладенням додаткової кредитної угоди із виплатою відсотків у кінці терміну за відсотковою ставкою 17,5% річних. Виплата суми пролонгованого кредиту і відсотків за ним була здійснена вчасно.

Відобразити господарські операції з обліку зобов'язань по кредиту підприємства з 12.03.18 р. – 12.05.2021р.

Завдання 11.3.

Дані: підприємство отримало в установі банку кредит на суму 126000 грн. терміном на 10 місяців під 21% річних. Відобразити операції з отримання позики, нарахування відсотків, повного погашення поточних зобов'язань за кредитним договором.

Завдання 11.4.

Скласти договір оренди офісного приміщення підприємства терміном на 4 роки з правом подальшого викупу приміщення та виплатою відсотків поквартально. (використати умовні дані для заповнення реквізитів підприємства орендаря і орендодавача у договорі та середню ринкову орендну ставку).

Завдання 11.5.

У травні 2021 року на поточний рахунок АТ «Альянс» від орендатора отримано авансовий платіж за оренду офісу за період з травня по вересень місяць 2021 року згідно договору оренди №112 у сумі 32000 грн, (в т.ч. ПДВ).

Відобразити господарські операції за травень і червень 2021 року за договором №112 на рахунках бухгалтерського обліку.

Тестові завдання:

1. Зобов'язання - це:
 - а) заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі майбутні вигоди;
 - б) заборгованість підприємства, що виникла протягом одного операційного циклу і повинна бути погашена протягом року;
 - в) заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої повинно бути здійснено протягом календарного року;
 - г) всі відповіді вірні.
2. Сума п'ятирічної позики, яку має бути погашено через 10 місяців з дати балансу, відображається у складі:
 - а) забезпечень наступних витрат та платежів;
 - б) довгострокових зобов'язань;
 - в) поточних зобов'язань;
 - г) власного капіталу.
3. Зобов'язання, величина яких на дату балансу може бути визначена лише шляхом попередніх оцінок, відображається у складі:
 - а) забезпечень наступних витрат та платежів;
 - б) довгострокових зобов'язань;
 - в) поточних зобов'язань;
 - г) не відображається в балансі.
5. Обліковим регістром для відображення позик є:
 - а) журнал-ордер № 1;
 - б) журнал-ордер № 4;
 - в) журнал-ордер №21;
 - г) Відомість №1.

8. Відображення виникнення зобов'язань перед постачальником за отримані товари відображається у обліку:

- а) Д-т 31 К-т 631;
- б) Д-т 631 К-т 311;
- в) Д-т 281 К-т 631;
- г) Д-т 281 К-т – 30.

9. Зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу – це:

- а) поточне зобов'язання;
 - б) забезпечення;
 - в) доходи майбутніх періодів;
 - г) непередбачене зобов'язання.
10. До забезпечень відносять:
- а) резерв на оплату відпусток працівникам;
 - б) короткострокові кредити банків;
 - в) забезпечення на поточний ремонт офісу;
 - г) кредиторська заборгованість за товари.

Теми рефератів

- 1. Характеристика НП(С)БО11 "Зобов'язання".
- 2. Характеристика рахунків з обліку зобов'язань.
- 3. Нормативне регулювання обліку зобов'язань.
- 4. Міжнародна практика обліку зобов'язань.

Тема 2. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу.

12.1. Основи побудови обліку праці та її оплати на підприємстві.

12.2. Документування праці та її оплати.

12.3. Облік заробітної плати та розрахунків з персоналом

12.4. Облік нарахувань і утримань із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню.

12.1. Основи побудови обліку праці та її оплати на підприємстві.

У Законі України “Про оплату праці” визначено, що **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу

Відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати: **«заробітна плата** - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, норм обслуговування). Розмір заробітної плати залежить від складності і умов роботи, що виконується, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці і господарської діяльності підприємства.

У МСБО 19 визначено поняття **«виплати працівникам»** – це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому стандарті виділено чотири категорії виплат працівникам: короткострокові виплати; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначені в НП(С)БО 26 "Виплати працівникам". Загальна схема структури НП(С)БО 26 наведена на рис. 12.1.

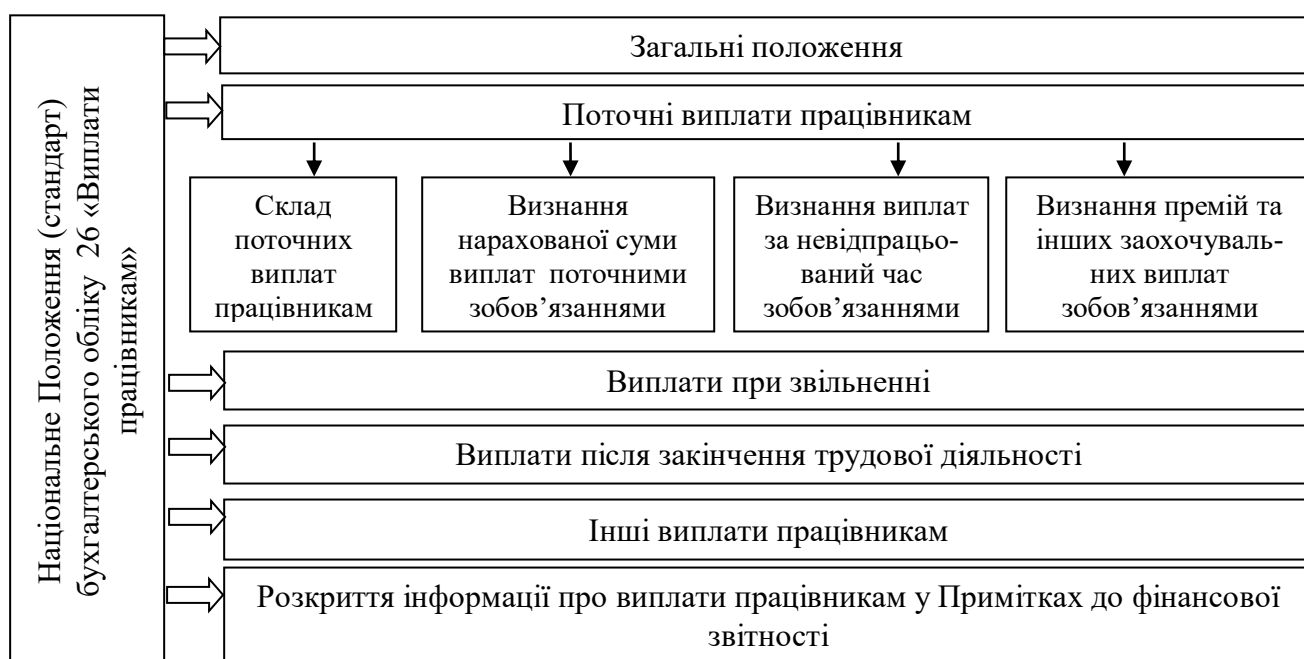


Рис. 12.1. Структура НП(С)БО 26

Відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» витрати на оплату праці входять у склад поточних виплат працівникам.

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами і тарифам, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо

Виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

У НП(С)БО 26 виділено категорію – виплати інструментами власного капіталу підприємства – це виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Інші довгострокові виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу. До таких виплат належать, зокрема: компенсація за періоди відсутності (додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка тощо); виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги; відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зроблені.

Поточні виплати займають найбільшу частку в складі всіх виплат працівникам. До таких виплат, зокрема, належать: основна і додаткова заробітна плата; оплата відпусток; заохочувальні виплати; негрошові виплати.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників у вітчизняній практиці застосовується показник фонду оплати праці. Фонд оплати праці складається із: Фонду основної заробітної плати, Фонду додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат. (див.рис.12.2.)

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відповідних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.



Рис. 12.2. Складові Фонду оплати праці

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад встановлені зазначеними актами норми.

Виплати, що не входять до складу Фонду оплати праці: дивіденди, вихідна допомога, стипендії, допомога на оздоровлення дітей та ін.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю нижче якого не може

проводитись оплата за виконану працівником місячну погодинну норму праці або обсяг робіт. До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, які укладаються на державному (генеральна угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону «Про колективні договори і угоди». Колективним договором та положенням про оплату праці (преміювання) регламентуються відносини між власником підприємства і найманими працівниками, в тому числі по питаннях нормування і оплати праці, установлення форм, систем і розмірів заробітної плати та інших видів виплат. Крім цього, оплата праці окремого працівника може визначатися у окремому трудовому договорі чи контракті.

Спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам підприємства згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи визначається системою оплати праці.

Основою для визначення розміру та нарахування заробітної плати працівникам відповідно до ст.96 Кодексу Законів про Працю України є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники), яка наведена на рис. 12.3.

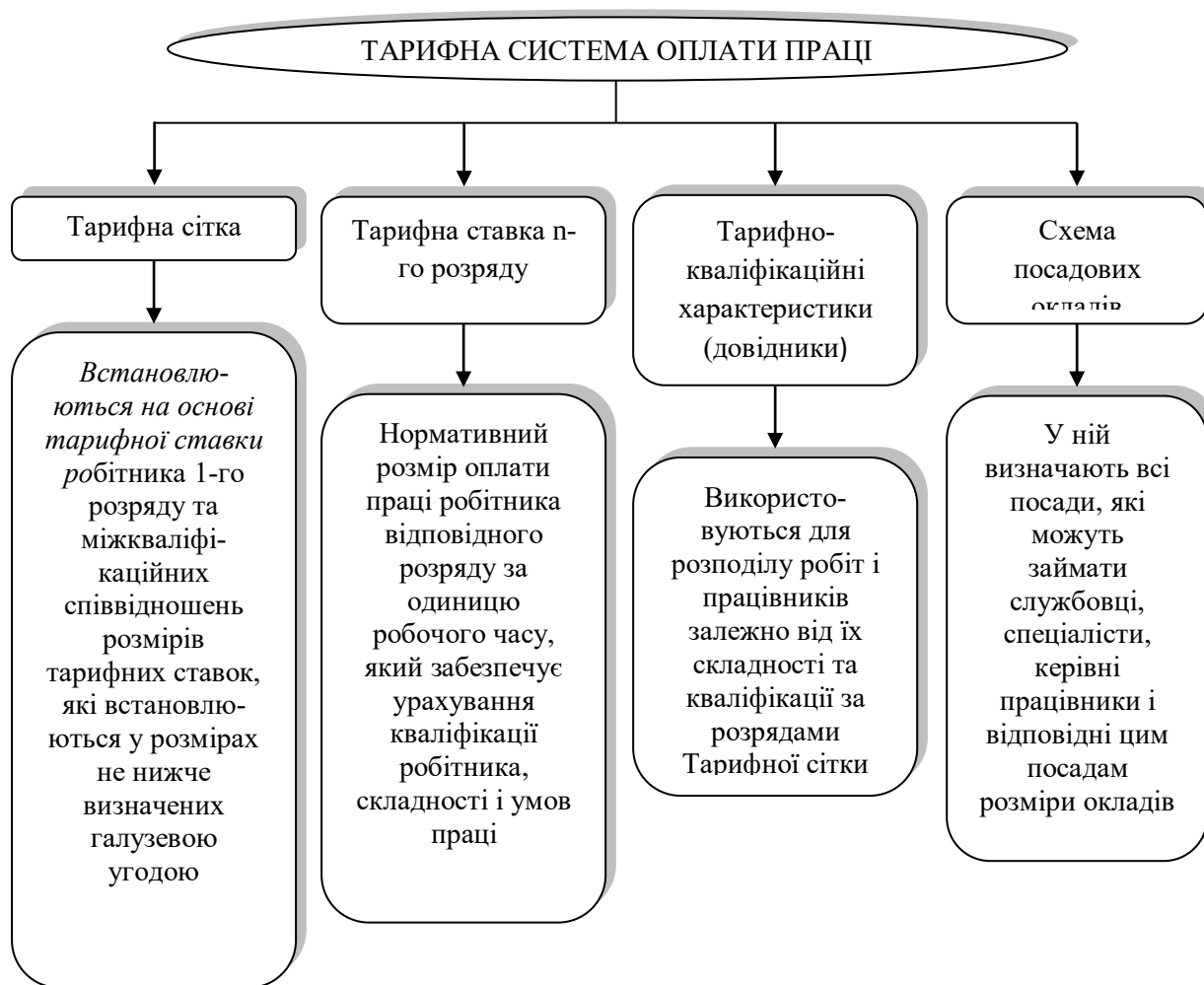


Рис. 12.3. Тарифна система оплати праці та її складові

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісний бік праці.

Штатний розпис (схема посадових окладів), як правило, застосовується для оплати праці працівників, фахівців і службовців. Посадові оклади встановлюються адміністрацією підприємства відповідно до кваліфікацій і посад працівників.

Тарифна система оплати праці має такі дві основні форми (рис.12.4.):

- **погодинна** – згідно з тарифною ставкою оплачується робота за одиницю часу (як правило, це година);
- **відрядна** – за основу розрахунку заробітної плати беруться кількість виконаної роботи і розцінка за одиницю продукції.

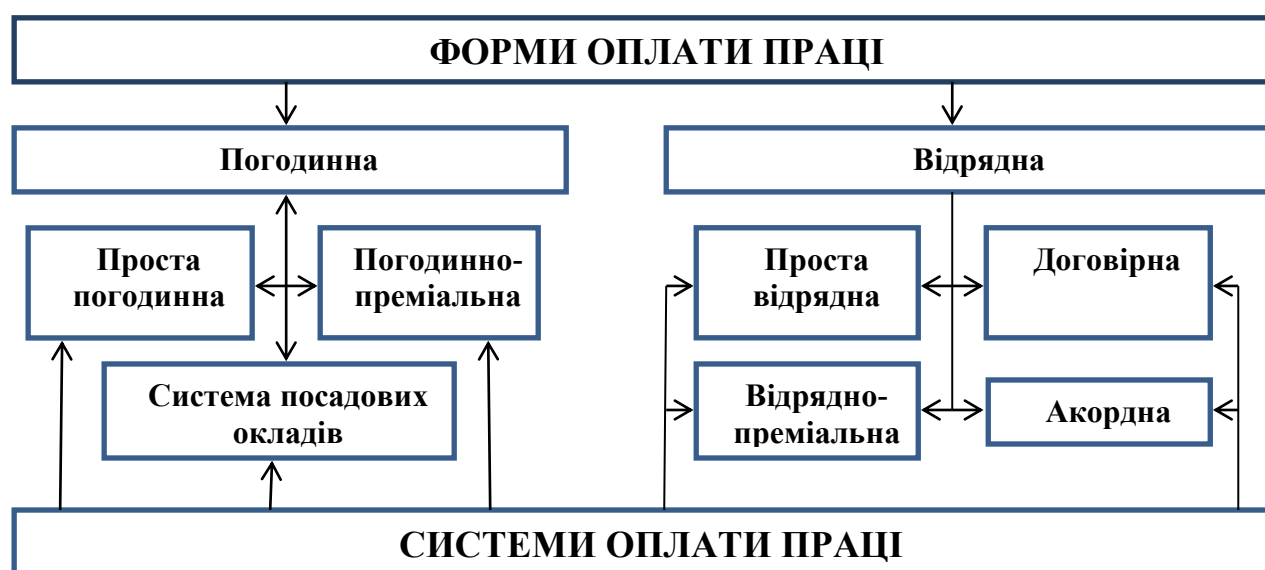


Рис.12.4. Форми і системи оплати праці

Як відрядна так і погодинна форми оплати праці мають декілька різновидів.

При погодинній оплаті розрізняють просту погодинну і погодинно-преміальну форми оплати праці.

Проста погодинна форма ставить оплату праці у залежність від кількості відпрацьованого часу і кваліфікації працівника. Погодинна оплата праці є однією із систем погодинної форми оплати праці і передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з годинної тарифної ставки, яка встановлюється за домовленістю сторін або в колективному договорі, і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період. Чинним законодавством передбачено при застосуванні погодинної оплати праці встановлення працівникам нормованих завдань. Нормоване завдання при погодинній системі оплати праці – це той обсяг робіт, що його працівник повинен виконати за годину праці.

Погодинно-преміальна форма оплати праці застосовується з метою підвищення матеріальної зацікавленості працівників у результаті їхньої праці. При цій системі поряд з виплатою посадових окладів або ставки за одиницю часу

роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачується надбавка до заробітної плати, тобто премія.

Відрядна форма оплати праці має декілька різновидів, які залежать від способу обліку і порядку оплати виготовлюваної продукції, а саме:

- пряма відрядна;
- непряма відрядна;
- відрядно-прогресивна;
- відрядно-преміальна;
- акордна.

Залежно від форм організації праці відрядна оплата може бути індивідуальною або колективною (бригадною). Заробіток працівника при індивідуальній відрядній оплаті праці залежить від кількості виготовленої ним придатної продукції та відрядної розцінки за одиницю виробів. При колективній (бригадній) оплаті праці заробіток кожного працівника залежить від результату роботи всієї бригади.

12.2. Документальне оформлення праці та її оплати.

Весь процес обліку праці та її оплати працівників можна поділити на кілька етапів:

- Облік особового складу;
- Облік використання робочого часу;
- Облік виробітку продукції і заробітної плати;
- Облік відпусток, їх розрахунок та оплата;
- Розрахунки робітниками та службовцями з оплати праці;
- Складання звітних документів з оплати праці.

Облік особового складу здійснюється у відділі кадрів. Йому підлягають всі працівники незалежно від виконуваної роботи та займаної посади.

Обов'язковими кадровими документами є **Штатний розпис** (документ, який встановлює для даного підприємства, установи, організації структуру, штати та посадові оклади працівників відповідно до Національного класифікатора професій ДК 003:2010 №327 від 28.07.2010 р.), **Правила внутрішнього трудового розпорядку** (визначають організацію найманої праці на підприємстві), **трудоі угоди (контракти), колективний договір, посадові (робочі) інструкції працівників**, Положення про охорону праці, угода про конфіденційність та ін.

До типових форм первинного обліку особового складу, затверджених наказом Міністерства статистики України від 09.10.1995 року № 253, входять:

- Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (ф. № П-1);
- Особова картка (ф. № П-2); Алфавітна картка (ф. № П-3);
- Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № П-5);
- Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6);
- Список про надання відпустки (ф. № П-7);
- Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту) (ф. № П-8);
- Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них (Форма № П-9); Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них (Форма № П-10);

- Табелі обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати (ф. № П-12); Табелі обліку використання робочого часу (ф. № П-13);
- Список осіб, які працювали в надурочний час (ф. № П-15);
- Листок обліку простоїв (ф. № П-16) та ін.

Кадрова документація представлена на рис.12.5.



Рис 12.5. Види документів з обліку особового складу

Для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу, розрахунку заробітної плати, а також для складання звітності з праці складають табелі обліку використання робочого часу (форма ТФ №П 13). Для тих категорій працівників, праця яких оплачується погодинно, табелі є основним документом для нарахування заробітної плати.

При відрядній формі оплати праці даних табеля недостатньо. Для нарахування заробітної плати необхідні відомості про обсяг виконаних робіт. Облік виробітку робітниками-відрядниками оформлюється *типовими формами* (залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації та оплати праці).

До форм первинного обліку щодо нарахування та виплати заробітної плати робітникам і службовцям відносять:

П-49 – „Розрахунково-платіжна відомість”; П-50 – „Розрахункова відомість”;
 П-51 – „Розрахункова відомість”;
 П-52 „Розрахунок заробітної плати”;
 П—53 „Платіжна відомість”;
 П54 і П-54а „Особовий рахунок”
 П-55 „Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати”;
 П-56 „Накопичувальна картка обліку заробітної плати”.

Організація документального оформлення обліку праці та її оплати подано на схемі 12.6.

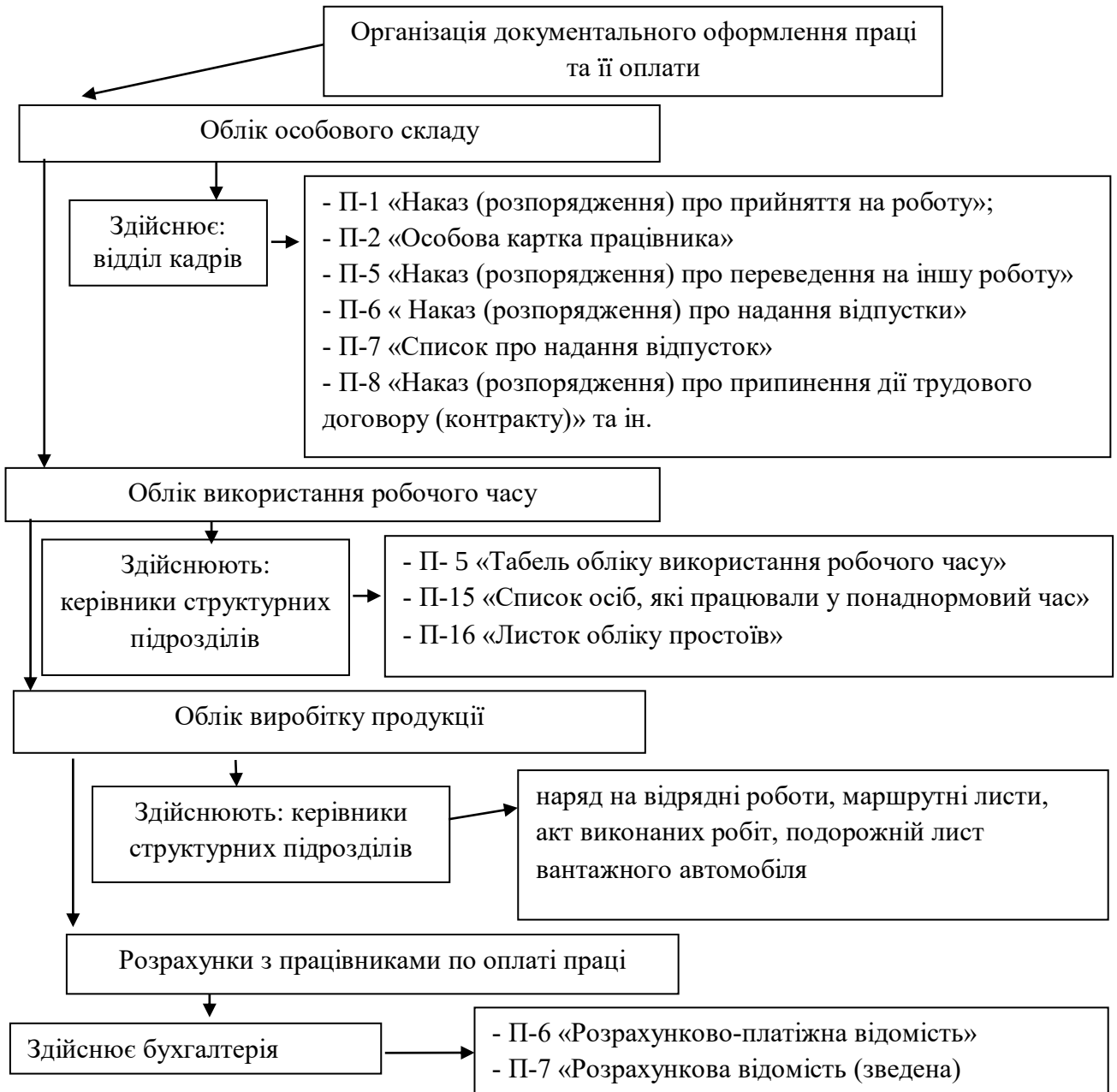


Рис. 12.6. Організація документального оформлення обліку праці та її оплати на підприємстві

Документом, що підтверджує тимчасову непрацездатність працівника є е-лікарняний.

Нарахування оплати відпустки здійснюється на підставі: Наказу про надання відпустки; Наказу про компенсацію за невикористану відпустку; Копії свідоцтва про рік народження підлітка; Наказу про звільнення з роботи та ін.

При автоматизації обліку праці та заробітної плати первинні документи з обліку виробітку і заробітної плати надходять у пачках на обчислювальну установку і підлягають послідовній обробці, у процесі якої отримують автоматично Особовий рахунок (ТФ №П-54), Розрахунковий лист кожного працівника, розрахунково-платіжну відомість.

Для виплати коштів заробітної плати на карткові рахунки працівників, підприємство за особистою їх письмовою згодою має замовити зарплатний проект у банку. Банк-виконавець укладає договір з підприємством про перерахування і виплату заробітної плати (інших виплат) співробітникам підприємства із використанням банківських карток та договір з кожним працівником підприємства про відкриття та обслуговування карткового рахунка.

Платіжна картка, видана працівникові під час підписання Договору, є власністю банку, тому після закінчення терміну її дії, вона підлягає поверненню до установи банку для подальшого знищення (або продовження, перевипуску).

Механізм виплати заробітної плати за безготівковими платіжними картками передбачає такі кроки (рис.12.7.):



Рис.12.7. Механізм виплати заробітної плати безготівковими картками

Технологічна схема нарахування і виплати зарплати подана на рис. 12.8.

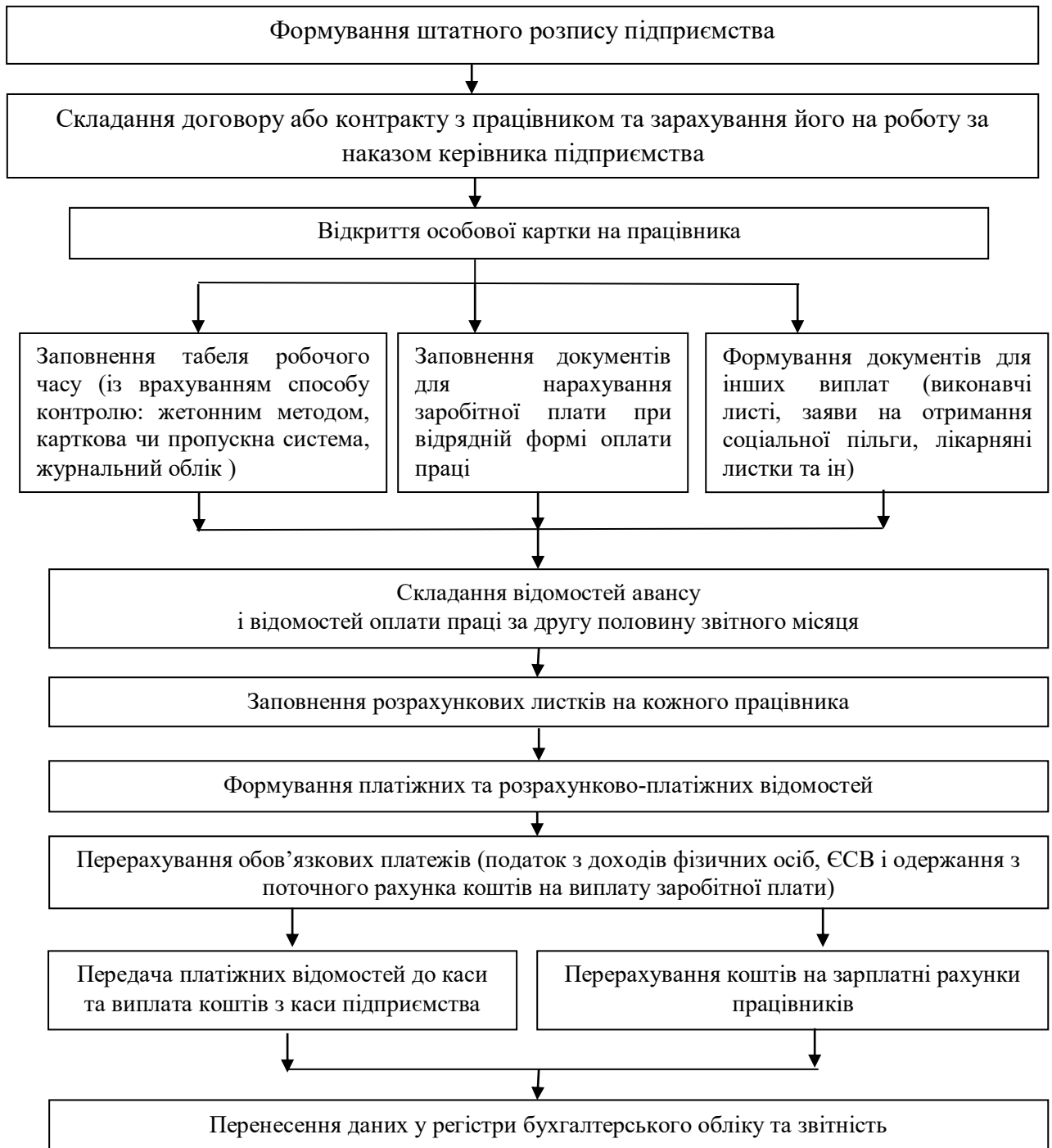


Рис.12.8. Технологічна схема нарахування і виплати заробітної плати

Регістрами обліку розрахунків з оплати праці працівників підприємства є: при Журнально-ордерній формі обліку – Журнал-ордер №10 та Журнал-ордер №10/12, а при Журнальній формі обліку – Журнал 5 або 5А.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про розрахунки з оплати праці та її розкриття у фінансовій звітності визначені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО16 «Витрати» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». Відображення інформації про розрахунки з працівниками у формах фінансової звітності здійснюється за рядками, поданими у таблиці 12.1.

Відображення інформації про розрахунки з працівниками у формах фінансової звітності

№ з/п	Форма фінансової звітності	Короткий опис
1	Форма № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”	
1.1	II розділ пасиву балансу “Довгострокові зобов’язання і забезпечення”, вписуваний рядок 1521 “Довгострокові забезпечення виплат персоналу”	Відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (у розмірі створеного резерву на оплату відпусток у наступних звітних періодах, відповідних нарахувань і утримань тощо).
1.2	III розділ пасиву балансу “Поточні зобов’язання і забезпечення”, рядок 1630 “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці”	Відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.
1.3	III розділ пасиву балансу “Поточні зобов’язання і забезпечення”, рядок 1625 “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування”	Відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.
2	Форма № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”	
2.1	III розділ “Елементи операційних витрат”, рядок 2505 “Витрати на оплату праці”	Наводяться інформація про витрати на оплату праці, яких зазнало підприємство протягом звітного періоду у складі операційних витрат.
3	Форма № 3 “Звіт про рух грошових коштів”	
3.1	I розділ “Рух коштів у результаті операційної діяльності”, рядок 3105 “Витрачання на оплату праці”	Відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.
3.2	I розділ “Рух коштів у результаті операційної діяльності”, рядок 3110 “Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи”	Відображається сума сплаченого Єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.
4	Форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”	
4.1	VII розділ “Забезпечення і резерви”, рядок 710 “Забезпечення на виплату відпусток працівникам	Відображаються нараховані у звітному періоді витрати на оплату майбутніх відпусток.

Статистична звітність з праці включає в себе: Звіт з праці (Ф № 1-ПВ); Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (Ф № 6-ПВ) (річна); Зведений звіт про використання робочого часу (Ф № 3-ПВ зведена); Звіт про прийнятих працівників (5-ПН); Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників (Ф № 7-ПВ); Звіт про зайнятість та працевлаштування осіб з інвалідністю (Ф № 10-ПОІ) (річна) тощо.

Податкова звітність з праці та її оплати відображає інформацію про нарахування та сплату податків до бюджету, зокрема ПДФО, військового збору та ЄСВ. Звітування підприємств здійснюється із допомогою податкового розрахунку в об’єднувальній звітності (ф № 1-ДФ).

12.3. Облік заробітної плати та розрахунків з персоналом.

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом (як облікового так і не облікового складу підприємства) з оплати праці, а також розрахунки за не отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) Планом рахунків передбачений балансовий рахунок **66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**, що включає три субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 відображаються нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, матеріальна допомога, суми індексації заробітної плати у зв'язку з інфляцією, суми компенсації втрати працівниками частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та інші нарахування, які є доходом працівника (дивіденди, дохід від розподілу прибутку, вартість оплаченого підприємством проїзду тощо), за дебетом – виплата заробітної плати, премії, допомоги, матеріальної допомоги, вартість отриманих у рахунок оплати праці матеріалів, продукції, товарів, а також суми утриманих податків і зборів, платежів за виконавчими листами та інші утримання з нарахованих сум оплати праці персоналу.

Нараховані, але не отримані персоналом підприємства у встановлений термін суми з оплати праці відображаються за кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами». Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться по кожному працівникові, видах виплат і утримань.

Підприємства, які використовують для обліку витрат 8 і 9 класи рахунків узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період здійснюють на рахунку **81 «Витрати на оплату праці»**.

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» має такі субрахунки (табл.12.2.):

-811 «Виплати за окладами і тарифами»;

-812 «Премії та заохочення»;

-813 «Компенсаційні виплати»;

-814 «Оплата відпусток»;

-815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;

-816 «Інші витрати на оплату праці».

Такий облік передбачає використання 8 класу, як транзитного. Тобто, за дебетом рахунку 81 «Витрати на оплату праці» підприємство відображає суму визнаних витрат, а за кредитом – списання цих витрат на відповідні рахунки (субрахунки) рахунків витрат – 23, 91, 92, 93, 94. На підприємствах, які не використовують 9 клас Плану рахунків списання з рахунку 81 відбувається одразу на рахунок 79.

Таблиця 12.2.

Облік витрат на оплату праці за рахунком 81

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці»		
субрахунок	назва	Призначення - узагальнюється інформація про:
811	Виплати за окладами і тарифами	витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
812	Премії та заохочення	витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813	Компенсаційні виплати	витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо в порядку і розмірах, передбачених законодавством.
814	Оплата відпусток	витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	витрати на виплату персоналу підприємства за невідпрацьований час, передбачений законодавством
816	Інші витрати на оплату праці	Інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Типові кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати із використанням 9 класу Плану рахунків представлені у таблиці 12.3.

Таблиця 12.3.

Типові кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата (основна і додаткова) працівникам виробництва, загальному виробничому персоналу, працівникам адміністрації та збуту, робітникам пов'язаним з капітальними інвестиціями, з витратами майбутніх періодів, зайняті виправленням браку, за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування та ін	23, 91, 92, 93, 94, 15, 39, 24, 48 та ін..	661
2.	Нараховані суми оплати відпусток за рахунок резерву, або якщо резерв не створювався	471 або 23,91,92 та ін.	661 661
3.	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності працівникам: - за перші 5 днів тимчасової непрацездатності; - за наступні дні за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	23, 91, 92, 93, 949 та ін. 378	663 663
4.	Нарахована матеріальна допомога за рахунок фонду оплати праці	949	663
5.	Утримано ПДФО із заробітної плати працівників	661	641
6.	Утримано військовий збір із заробітної плати працівників	661	642
7.	Утримано профспілкові внески	661	685
8.	Утримано із заробітної плати суму втрат від браку з вини працівника	661	375
9.	Утримано за виконавчими листами, аліменти	661	685

продовж.табл. 12.3.			
10.	Нараховано єдиний соціальний внесок (ЄСВ) на Фонд оплати праці працівників	23,91,92,93 та ін..	651
11.	Отримано кошти на виплату допомоги з тимчасової втрати працездатності від Фонду соціального страхування	311	378
12.	Виплачена заробітна плата, відпускні, лікарняні, допомога через касу підприємства	661, 663	301
13.	Депонована не виплачена у трьохденний термін заробітна плата (готівкою)	661	662
14.	Виплачена заробітна плата, що була депонованою	662	301
15.	Перераховано суму заробітної плати, що підлягає перерахуванню на картки працівників	313	311
16.	Зараховано суму заробітної плати на карткові рахунки працівників	661	313

Наведемо приклад відображення на рахунках бухгалтерського обліку виплати заробітної плати банківськими платіжними картками.

Приклад 12.1. Згідно з договором ПП. «Час на мандри» надало у банк платіжне доручення на перерахування заробітної плати за березень місяць 2020 року працівникам на їх особисті платіжні картки у сумі 19140,0 грн. і платіжне доручення на сплату податків, зборів і обов'язкових платежів. Нараховано зарплати працівникам відділу збуту - 22500 грн. Плата за зарахування на карткові рахунки становить 0,5% від загальної суми заробітної плати, що підлягає виплаті працівникам. Дані операції будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (з врахуванням того, що підприємство використовує 8 і 9 класи Плану рахунків):

№п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків		Сума, грн..
		Дебет	Кредит	
1.	Нарахована заробітна плата працівникам підприємства	81	661	22500,0
		93	81	
2.	Утримано із заробітної плати			
	- військовий збір	661	642	337,5
	- податок з доходів фізичних осіб	661	641	2590,0
3.	Нараховано ЄСВ	82	651	4950,0
		23,91,92,93,94	82	
4.	Нараховано комісійні за обслуговування картрахунків (19140x0,5%)	84	685	957,0
		92	84	
5.	Перерахована заробітна плата, що підлягає зарахуванню на картрахунки працівників	313 661	311 313	19140,0
6.	Перераховано податки, збори і платежі	641	311	2927,5
		651	311	4950,0
7.	Сплачено банку комісійні за обслуговування картрахунків	685	311	957,0

Згідно з Законом України «Про відпустки» від 15.11.1996 року № 504/96 кожен працівник має право на оплачувану відпустку. Основна відпустка гарантована працівникові незалежно від того, де він працює і яку роботу виконує. Додаткова відпустка надається у випадку особливих умов і характеру роботи, тобто визначальними стають особливі обставини, передбачені законодавством або колективним договором.

Відпустки поділяються на:

- щорічні (основна, додаткова за шкідливі та важкі умови праці, додаткова відпустка за особливий характер праці, інші додаткові відпустки);
- додаткові відпустки в зв'язку з навчанням;
- творчі відпустки;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами; по нагляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей).

Згідно з Кодексом законів про працю щорічна оплачувана відпустка надається працівникам тривалістю не менше 24 календарних днів. Для деяких категорій працівників Законом України «Про відпустки» встановлено більшу тривалість щорічних основних відпусток, а також надано право на щорічні додаткові відпустки певної тривалості.

Право на щорічну основну і додаткову відпустку мають працівники, які пропрацювали на даному підприємстві не менше шести місяців.

Відпустка нараховується на основі наказу (розпорядження) про надання відпустки. Підставою для видачі наказу про надання відпустки є заява працівника.

Сума відпускних розраховується шляхом множення середньоденної заробітної плати за розрахунковий період на кількість календарних днів, що припадають на відпустку. Цю формулу можна представити у вигляді:

$$B = 3.П.ср. \times K_{кд} \quad (12.1.)$$

де B – сума відпускних;

3.П.ср. – середньоденна заробітна плата за розрахунковий період;

K_{кд} – кількість календарних днів, що припадають на час відпустки.

Середньоденна заробітна плата для виплати відпускних розраховується наступним чином:

$$3.П.ср. = 3.П.з.п. / (K_{д.п.} - K_{с.д.}) \quad (12.2.)$$

де 3.П.з.п. – загальна сума заробітної плати за розрахунковий період (за останні 12 місяців);

K_{д.п.} – кількість днів у розрахунковому періоді;

K_{с.д.} – кількості святкових днів.

Період для розрахунку середньоденної заробітної плати складає 12 повних календарних місяців, що передують наданню відпустки. Якщо працівник пропрацював на підприємстві менше року, то заробітна плата розраховується за фактично відпрацьований час. Розрахунковий період вважається з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка.

Кількість календарних днів у розрахунковому періоді зменшується на вихідні та неробочі дні, перелік яких наведено у ст. 73 Кодексу законів про працю (10

днів): 1 січня – Новий рік; 7 січня – Різдво Христове; 8 березня – Міжнародний жіночий день; 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих; 9 травня – День Перемоги; 28 червня – День Конституції України; 24 серпня – День незалежності України; один день (неділя) – Пасха (Великдень); один день (неділя) – Трійця. Тобто, якщо розрахунковим періодом є рік (365 чи 366 днів), то за вирахуванням святкових і неробочих днів кількість днів становить $365(366) - 10$ днів = 355(356).

Також виключається із розрахункового періоду час, коли працівник не працював із поважних причин та він не отримував заробітної плати. Це може бути, наприклад, безоплатна відпустка.

У відповідності з п.13 НП(С)БО 11 на підприємствах створюються забезпечення для відшкодування майбутніх операційних витрат на виплату працівникам відпускних.

Забезпечення виплат відпусток обліковуються на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток». По кредиту субрахунку відображається нарахування забезпечення у кореспонденції з дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 у залежності від того, у якому структурному підрозділі підприємства працює працівник. По кредиту субрахунку 471 відображається використання резерву у кореспонденції з кредитом субрахунку 661 на суму нарахованих відпускних і рахунку 65 на суму ЄСВ.

Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати робітникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового Фонду оплати праці. Крім цього, на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковуються також забезпечення на відрахування на соціальне страхування, що нараховуються на суми відпускних.

Механізм розрахунку можна представити у вигляді формул:

$$Зм = \text{ФОПзп} \times Н \times \text{Ксф}. \quad (12.3.)$$

де: Зм – місячна сума забезпечення виплат відпусток;

ФОПзп – фактичний Фонд оплати праці звітного місяця (включає виплати, які враховуються при нарахуванні середньої заробітної плати для оплати відпусток у відповідності з Порядком №100);

Н – норма, у відповідності до якої визначається сума забезпечення;

К сф. – коефіцієнт нарахування у фонди соціального страхування (розмір ставки ЄСВ);

$$Н = \text{ОВр} : \text{ФОПрп}. \quad (12.4.)$$

де: ОВр – річна планова сума оплати відпусток;

ФОПрп. – річний плановий Фонд оплати праці.

Залишок забезпечення на виплату відпусток переглядається на кожну дату балансу і у випадку необхідності коректується (збільшується або зменшується) (п.18 П(С)БО 11). У відповідності з п.11.10 Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків №69, сума резерву (включаючи суми внесків у соціальні фонди) на кінець року визначається за формулою:

$$Р = Д \times \text{Зср}. \quad (12.5.)$$

де: Р- сума резерву, грн.; Д – кількість днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки, днів; Зср. – середньоденна заробітна плата, грн./дн.

При цьому кількість використаних днів відпустки обчислюється не більше як за два роки і зменшується на кількість днів авансових відпусток (що надані в рахунок майбутнього, за рахунок ще невідпрацьованого періоду). Середньоденна сума заробітної плати визначається за формулою:

$$\text{Зср.} = \text{Зср.міс} : 25,4 \quad (12.6.)$$

де: Зср.міс. – середньомісячна заробітна плата працівника;

Компенсацію за невикористану відпустку працівник може отримати у двох випадках: - при звільненні; - процесі роботи на підприємстві (без припинення трудових відносин).

Компенсація за невикористану відпустку нараховується так само, як відпускні за формулою:

$$K_{\text{нв}} = 3 \text{ ср.} \times \text{НДв} \quad (12.7.)$$

де: К нв – сума компенсації за невикористану відпустку; Зср – середньоденна заробітна плата; НДв – кількість невикористаних днів відпустки.

У разі тимчасової непрацездатності працівника, передбачено виплату допомоги з тимчасової непрацездатності, яка буває таких видів:

- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;
- допомога у зв'язку з вагітністю і пологами;
- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

Перші два види допомоги надаються за основним місцем праці, третій – за місцем праці, де відбувся нещасний випадок.

Основою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є листок непрацездатності (є-лікарняне). При розрахунку і виплаті лікарняних слід керуватись:

- Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105-XIV;
- Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.2001 № 1266.

Перші п'ять днів хвороби оплачує роботодавець. Починаючи із шостого дня – Фонд соціально страхування (для цього заповнюється і подається до Фонду соцстрахування заява-розрахунок, у якій зазначається сума лікарняних, яку має виплатити Фонд).

При визначенні суми лікарняних враховується середньоденна заробітна плата (розрахована виходячи з розрахункового періоду – 12 календарних місяців, що передують хворобі) та коефіцієнт страхового стажу. (табл.12.4.). Страховий стаж — це період (строк), протягом якого особа підлягала страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та за який щомісяця нею або роботодавцем сплачено страхові внески в сумі не меншій, ніж мінімальний страховий внесок.

Таблиця 12.4.

Коефіцієнт страхового стажу з тимчасової непрацездатності

Одержувачі допомоги	Страховий стаж	Розмір допомоги у % до середньої заробітної плати (доходу)
Застраховані особи	До 3 років	30 %
Застраховані особи	Від 3-х до 5-ти років	60%
Застраховані особи	Від 5 до 8 років	70 %
Застраховані особи	Понад 8 років	100 %
Як виняток (незалежно від страхового стажу) категорії:		100%
-: ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” від 22.10.1993 р. № 3551 (далі – Закон № 3551), зокрема учасники бойових дій (ст. 2 Закону № 3551), учасники АТО (п. 19 ст. 6 Закону № 3351); донори, які мають право на пільги відповідно до ст. 10 Закону “Про донорство крові та її компонентів” від 23.06.1995 р. № 239. -: особи, віднесені до 1-3 категорій “чорнобильців”; один із батьків, який доглядає хвору “дитину-чорнобильця” віком до 14 років; - особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань згідно із Законом № 1584 від 23.03.2000 р. № 1584.		
Незалежно від страхового стажу 100% середньої заробітної плати (доходу) Усі пільговики мають надати копії відповідних посвідчень, які дають право на пільгу.		

Середньоденна зарплата - це сума заробітку працівника за розрахунковий період, на який нараховували ЄСВ, розділена на кількість календарних днів у цьому періоді: $ЗП_{сер} = ЗП_{пр} : КД_{рп}$, (12.8.)

де $ЗП_{пр}$ — сума зарплати за розрахунковий період, на яку нараховували ЄСВ;

$КД$ — кількість календарних днів у розрахунковому періоді.

Розмір допомоги з тимчасової втрати непрацездатності визначається за формулою: $Д_{твн} = ЗП_{сер} \times К_{рдтн} \times К_2$ (2.9.)

де: $Д_{твн}$ – допомога у разі тимчасової непрацездатності, грн.;

$ЗП_{сер}$ – середньоденна заробітна плата;

$К_{рдтн}$ – кількість робочих днів за період тимчасової непрацездатності, днів;

$К_2$ – коефіцієнт, який враховує трудовий стаж.

Особливістю відображення у бухгалтерському обліку підприємства операцій з нарахування і виплати допомоги з тимчасової непрацездатності (лікарняних) є відображення їх суми на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Керівництво підприємства з метою вирішення соціальних потреб працівників може надавати їм матеріальну допомогу. Підставою для її нарахування є Наказ керівника та попередня заява працівника підприємства.

Якщо у колективному договорі зафіксовані випадки, при яких виплачується матеріальна допомога, заяви не потрібно.

Матеріальна допомога не оподатковується, якщо:

- вона надається працівнику, який має право на отримання податкової соціальної пільги;

- сума матеріальної допомоги протягом року не перевищує мінімального прожиткового рівня, встановленого на 1 січня відповідного року.

У залежності від мети оподаткування, матеріальну допомогу, що надається працівникам, можна розділити на такі види:

- а) цільова благодійна матеріальна допомога;
- б) нецільова благодійна матеріальна допомога;
- в) допомога на лікування і медичне обслуговування;
- г) допомога на поховання.

Розглянемо, для прикладу, відображення у обліку матеріальної допомоги.

Приклад 12.2. У звітному періоді, з метою компенсації вартості послуг на лікування працівнику підприємство Колодію П.П. за наказом перераховано закладу охорони здоров'я цільову благодійну матеріальну допомогу, що не підлягає оподаткуванню. На рахунках операції з надання матеріальної допомоги будуть відображені записами: Д- 377 К -311 – на суму перерахованих коштів за лікування закладу охорони здоров'я з одночасним нарахуванням цільової допомоги на лікування - Д-949, К-377. Якщо допомога буде надана працівнику особисто, нарахування допомоги буде здійснено записом: Д- 949, К-663, а її виплата – Д-663, К-301.

Приклад 12.3. У звітному періоді надано допомогу на поховання чоловіка дружині працівника підприємства Карпи В.А. у сумі 1500 грн. На рахунках бухгалтерського обліку буде здійснено запис: нарахування допомоги – Д-949, К-т 685 – на суму 1500 грн., на суму нарахованого податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) – Д-685, К-т- 641/ПДФО -270 грн., на суму ВЗ – 22,5 грн. – Д-685 К-т – 651, на суму виплаченої допомоги дружині – Д-т – 685, К-т – 301 – 1207,5 грн.

У колективному договорі може бути передбачено виплата матеріальної допомоги на оздоровлення, нарахування якої відображається у обліку у залежності від того, у якому підрозділі працює працівник: наприклад, якщо це працівник апарату управління – нарахування допомоги буде здійснено Д- 92, К-т 661 (з проведенням відповідних утримань і нарахувань ЄСВ та ПДФО, ВЗ згідно чинного законодавства – Д-92, 661 К-651, 641/ПДФО, 642), виплата допомоги – Д-661, К-301 або 31.

Матеріальна допомога, яка оподатковується податком на доходи фізичних осіб, включається до витрат підприємства, а неоподатковувана – оплачується за рахунок прибутку, що залишається у його розпорядженні.

На підприємствах можуть здійснюватись інші нарахування: за шкідливі умови праці, за професійну майстерність, одноразові премії, доплата за класність водіям, доплата за роботу у нічний час, доплата за роботу у понадурочний час, доплата за роботу у святкові дні, доплата при народженні дитини, доплата до середнього заробітку та ін.

При звільненні працівника, йому виплачуються: заробітна плата за відпрацьовані у місяці звільнення дні; сума компенсації за невикористану відпустку; сума заборгованості за іншими розрахунками.

У деяких випадках, крім перерахованих виплат, законодавством передбачено виплату вихідної допомоги, розрахунок якої проводиться із суми виплат за останні 2 календарні місяці роботи, що передують звільненню. Вихідна допомога виплачується у розмірі не менше середньомісячного заробітку, у разі призову або вступу на військову службу, направлення на альтернативну (невійськову) службу – не менше двохмісячного середнього заробітку, внаслідок порушення власником або уповноваженим ним органом законодавства про працю, колективного чи трудового договору – у розмірі, передбаченому колективним договором, але не менше тримісячного середнього заробітку (статті 44, 38, 39, 36 Кодексу законів про працю України).

12.4. Облік нарахувань і утримань із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню.

Нарахування на Фонд оплати праці працівників та утримання із заробітної плати на загальних підставах здійснюються відповідно до чинного законодавства.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування (далі ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Страхувальники – роботодавці та інші особи, які відповідно до Закону України «Про ЄСВ» зобов'язані сплачувати Єдиний соціальний внесок.

Застрахована особа – фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або за яку сплачується чи сплачувався у встановленому порядку Єдиний внесок.

Базою для нарахування ЄСВ як для роботодавців, так і для застрахованих осіб є суми нарахованої заробітної плати, виплати за угодами цивільно-правового характеру та допомога по тимчасовій непрацездатності.

Ставка ЄСВ – 22%. (ч. 5 ст. 8 ЗУ "Про ЄСВ").

Підприємства, установи і організації, в яких працюють особи з інвалідністю, застосовують до їх доходу ставку ЄСВ 8,41% (ч. 13 ст. 8 ЗУ "Про ЄСВ").

ЄСВ обчислюється в межах максимальної величини бази, яка дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб для працездатних осіб (ч.3 ст.7 і п.4 ч.1 ст.1 Закону про ЄСВ). При цьому для внеску передбачено і мінімальний розмір, обчислений виходячи з мінімальної зарплати, що діє у місяці, за який нараховують зарплату, дохід (п.5 ч.1 ст.1 Закону про ЄСВ). Розмір єдиного соціального внеску з мінімальної заробітної плати у 2021 році складає 6000,00 грн.*22% = 1320,00 грн. (табл.12.5)

Таблиця 12.5.

Розміри максимальної і мінімальної величини ЄСВ та мінімального страхового внеску у 2021 році

№п.п	Показник	Значення
1.	Максимальна величина бази нарахування ЄСВ в місяць	31 січня – 90000 грн; 31 грудня – 97500 грн (15 розмірів мінзарплати)
2.	Максимальний розмір нарахованого ЄСВ в місяць	31 січня – 19800 грн; 31 грудня – 21450 грн (максимальна величина бази нарахування ЄСВ x 22%)
3.	Розмір мінімального страхового внеску ЄСВ в місяць з зарплати працівників та доходів ФОП (за себе), самозайнятих осіб та членів фермерського господарства*	31 січня – 1320 грн; 31 грудня – 1430 грн (мінімальна зарплата x 22%)

*вимоги щодо нарахування ЄСВ на зарплату, що не перевищує розміру мінімальної зарплати, встановленої законом на місяць, не застосовуються до заробітної плати особи з інвалідністю, яка працює на підприємстві, в установі і організації, у фізичних осіб, де застосовується інша ставка ЄСВ (8,41%, 5,5%, 5,3% - табл.12.6.), та в інших випадках, визначених законодавством.

Таблиця 12.6.

Ставки ЄСВ у 2021 році

Категорія платників	Вид доходу	
	зарплата, лікарняні, декретні	винагороди за цивільно-правовими договорами
1. Підприємства (крім зазначених у пп. 3 і 4 цієї таблиці), самозайняті особи (у т. ч. ФОП) на доходи звичайних працівників	22 %	22 %
2. Підприємства (крім зазначених у пп. 3 і 4 цієї таблиці) та ФОП на доходи працівників з інвалідністю	8,41 %	22 %
3. Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ і УТОС*	5,3 %	5,3 %
4. Підприємства й організації громадських організацій інвалідів (*якщо в них кількість працівників-інвалідів становить не менше 50% загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів дорівнює не менше 25 % суми витрат на оплату праці)	5,5 % - на доходи працівників з інвалідністю, 22 % — на доходи інших працівників	22 %

Для прикладу, якщо 31 січня 2021 року оклад працівника встановлено на рівні 3250,0 грн, норму часу в січні 2021 р. працівник виконав. Нарахування заробітної плати виглядатиме так:

Оклад = 3250,00 грн. Доплата до рівня МЗП = 6000,00 грн. - 3250,00 грн. = 2750,00 грн. ЄСВ – 6000 x 0,22 = 1320 грн.

Тому роботодавцям не зручно встановлювати оклад на рівні, меншому за розмір мін зарплати (з 1 січня 2021 року мінімальна заробітна плата становить 6000 грн, з 1 грудня 2021 року – 6500 грн.). Але це не робить рівними поняття окладу і мінімальної заробітної плати.

Для обліку нарахування ЄСВ та розрахунків із загальнообов'язкового державного соціального страхування призначено субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

По кредиту цього субрахунка відображається нарахування ЄСВ, по дебету – погашення заборгованості перед соціальними фондами (перерахування, сплата).

Згідно ПКУ, із заробітної плати роботодавець зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб (далі - ПДФО) та військовий збір (далі - ВЗ). Тобто, заробітна плата "на руки" видається за мінусом цих податків.

Ставки податків у 2021 році становлять:

- 18% - податок на доходи фізичних осіб;
- 1,5 % - військовий збір.

Розмір утримань із мінімальної заробітної плати у 2021 році складає: ПДФО = 6000,00 грн. * 18% = 1080,00 грн. ВЗ = 6000,00 грн. * 1,5% = 90,00 грн.

У разі застосування податкової соціальної пільги в 2021 році формула для розрахунку ПДФО виглядає так: Податок на доходи = (Нарахована зарплата - Податкова соціальна пільга) * 18%

Головною умовою для застосування податкової соціальної пільги – це розмір нарахованого за місяць доходу. Якщо він не перевищує прожитковий мінімум для працездатної особи на 01 січня звітного податкового року, помножений на 1,4 та округлений до найближчого десятка, пільгу застосовувати можна.

Таблиця 12.7.

Податкова соціальна пільга

Податкова соціальна пільга	це встановлена законодавством сума, на яку зменшується нарахована заробітна плата для розрахунку податку на доходи.
Податкова соціальна пільга (ПСП) в місяць	100% ПСП – 1135 грн (50% прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня звітного року); 150% ПСП – 1702,50 грн.; 200% ПСП – 2270 грн.
Граничний розмір зарплати на місяць, до якої застосовується ПСП	3180 грн. (прожитковий мінімум працездатної особи, діючий на 1 січня звітного року, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 грн)

У 2021 році граничний розмір доходу для застосування ПСП дорівнює: $2270,00 \times 1,4 = 3178,00 \approx 3180,00$ грн.

Оскільки дохід, який дає право на отримання податкової соціальної пільги менший, ніж розмір мінімальної заробітної плати, в загальному випадку працівники фактично втратили право на застосування податкової соціальної пільги. Це можливо у випадку роботи на умовах неповного робочого часу, а також у місяцях прийняття або звільнення працівника.

Також пільгою можуть скористатися працівники, які мають двох або більше дітей до 18 років. Для них граничний розмір доходу для отримання пільги визначається як добуток граничного доходу, який дає право на застосування ПСП в загальному випадку (тобто 3180,00 грн. в 2021 році) і кількості дітей. (для прикладу, на 2-х дітей – $3180 \times 2 = 6360$ грн., для 3-х – $3180 \times 3 = 9540$ грн.).

Для окремих видів доходів застосовуються інші ставки ПДФО і ВЗ (табл.12.8.)

Таблиця 12.8.

Ставки ПДФО і ВЗ для окремих видів доходу у 2021 році

Вид доходу	Розмір ставки	
	ПДФО	ВЗ
1. Зарплата, винагорода за цивільно-правовими договорами та інші доходи (крім випадків, визначених у пп. 167.2 - 167.5 ПКУ)	18 %	1,5 %
2. «Звичайні» дивіденди від: - платника податку на прибуток; - неплатника податку на прибуток, нерезидента, інституту спільного інвестування	5 % 9 %	
3. Пасивні доходи, крім зазначених у п. 2 даної таблиці	18 %	
4. Дохід від продажу (обміну) фізособою-резидентом протягом звітного податкового року об'єкта рухомого майна, крім випадків, зазначених у пп. 5 - 6 цієї таблиці	5 %	
5. Дохід від продажу (обміну) протягом звітного податкового року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	—	—
6. Дохід від продажу (обміну) фізособою-резидентом протягом звітного податкового року третього і наступного об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда чи іншого транспортного засобу	18 %	1,5 %
7. Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року нерухомого майна, переліченого в п. 172.1 ПКУ, яке перебувало у власності більше 3 років або було успадковане	—	—
8. Дохід від продажу фізособою-резидентом протягом звітного податкового року більше одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 7 даної таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості	5 %	1,5 %

Наведемо приклад розрахунку податків з мінімальної заробітної плати:

Нарахована заробітна плата = 6000,00 грн. Утримано ПДФО: 6000,00 грн. $\times 18\% = 1080,00$ грн. Утримано Військовий збір: 6000,00 грн $\times 1,5\% = 90,00$ грн.

Утримання із заробітної плати працівника складають: $1080,00 + 90,00 = 1170,00$ грн. Нарахування ЄСВ: 6000,00 грн. $\times 22\% = 1320,00$ грн.

Зарплата до виплати працівнику: 6000,00 грн. - 1170,00 грн. = 4830,00 грн.

Сума утримань і ЄСВ складає: 1170,00 грн. + 1320,00 грн. = 2490,00 грн.

Для відображення у бухгалтерському обліку утриманих із заробітної плати персоналу підприємства сум ПДФО призначений субрахунок **641 «Розрахунки за податками»** (для зручності із поміткою ПДФО). По кредиту цього рахунку відображається утримання суми ПДФО із суми доходу, що підлягає оподаткуванню, по дебету – його сплата (перерахування) у бюджет. Військовий збір утримується із відображенням на нарахованій суми по кредиту субрахунку 642 і його погашенням – по дебету.

Наведемо приклад нарахування заробітної плати та відображення у обліку.

Приклад 12.4. Двоє друзів у березні 2021 року працевлаштувалися – один – кур'єром з доставки піци, інший (має інвалідність 3-ї групи по слуху) – у цех із виробництва захисних масок. Обом встановлений місячний оклад – 7000 грн. Кур'єрові виплачується заробітна плата на картку, а спеціалісту 3-D принтера – в касі підприємства. Відобразимо дані операції у обліку:

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Нараховуємо зарплату кур'єрові			
1. Нараховано заробітну плату кур'єрові	93	661	7000
2.Здійснено відрахування на соціальне страхування (ставка ЄСВ 22%) 7000*0,22=1540	93	651	1540
3.Утримано податок на доходи фізичних осіб (ПДФО, ставка 18%) 7000*0,18=1260	661	641	1260
4.Утримано військовий збір (ставка 1,5%) 7000*0,015=105	661	642	105
5.Виплачено заробітну плату на карточку 7000 – 1260 – 105 = 5635	313 661	311 313	5635
Нараховуємо арплату спеціалісту 3-D принтера (виробництво захисних масок)			
1.Нараховано заробітну плату спеціалісту 3-D принтера	23	661	7000
2.Здійснено відрахування на соціальне страхування (ставка ЄСВ 8,41% як особі з інвалідністю)	23	651	588,70
3.Утримано ПДФО (18%)	661	641	1260
4. Утримано військовий збір (1,5%)	661	642	105
5.Виплачено заробітну плату готівкою з каси підприємства: 7000 – 1260 – 105 = 5635	661	301	5635

Із заробітної плати працівників підприємства проводять також *інші утримання*:

- аліменти (після відрахування із заробітної плати ВЗ і ПДФО);
- профспілкові внески (членів профспілки) – 1% від загальної нарахованої суми заробітної плати за звітний місяць (за відрахуванням нарахованої суми допомоги за дні непрацездатності за цей же період);
- одержані аванси за звітний місяць, надлишково сплачені суми за попередній період, виявлені внаслідок проведених перевірок або самоперевірок;
- своєчасно неповернені підзвітні суми та суми за виконавчими листами;
- грошові нарахування (за нестачі ТМЦ, розкрадання тощо), штрафи та інші відрахування згідно з чинним законодавством України;
- попередньо отримані позики від підприємства, інші відрахування.

Згідно із законодавством загальна сума обов'язкових відрахувань (утримань) із заробітної плати працівників не повинна перевищувати 20 %, а в окремих випадках – 50 % суми зарплати, що належить до виплати працівникові.

Відображення у бухгалтерському обліку інших утримань із заробітної плати здійснюється за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» у кредит рахунків: 24 «Брак у виробництві» - на суму допущеного браку з вини робітника; 372 «Розрахунки з підзвітними особами» - на суми своєчасно неповернених підзвітних коштів; 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків» - на суми завданого матеріального збитку працівником; 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - на суми раніше виданих позик підприємством працівникові; 46 «Неоплачений капітал» - на суми, які відносяться до неоплаченого капіталу підприємства у розмірі внесків працівника; 685

«Розрахунки з іншими кредиторами» - на суми за виконавчими листами та профспілкові внески та ін.

Нарахування заробітної плати здійснюється раз на місяць, а виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, установлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим із виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а за відсутності таких органів — представниками, обраними й уповноваженими трудовим колективом), але не рідше ніж двічі на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата (ст. 24 Закону про оплату праці, ст. 115 КЗпП).

На практиці виплата авансу, а також сплата нарахованого ЄСВ із нього, утриманого військового збору та ПДФО здійснюються на підставі розрахунків, але без нарахування відповідних сум на момент такої виплати. Нарахування зарплати, ЄСВ, ПДФО та військового збору проводиться наприкінці місяця після надання до бухгалтерії Табеля обліку робочого часу.

Відповідно до пп.168.1.2 п.168.1 ст.168 Податкового кодексу: «Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету»

Строки сплати податків (ПДФО, ВЗ і ЄСВ) представлені у таблиці 12.9.

Таблиця 12.9.

Строки сплати ПДФО, ВЗ і ЄСВ у 2021 році

Строк виплати	ПДФО, ВЗ	ЄСВ
Виплата заробітної плати за першу (аванс) і другу половину місяця		
Гроші отримані з банківського рахунку	Одночасно з отриманням грошей у банку	У день виплати заробітної плати, на яку нараховано ЄСВ
Гроші перераховані в безготівковій формі на рахунок працівника	Одночасно з перерахуванням грошей на рахунок	
Виплата готівкою з каси*	Протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем виплати	
Виплата в натуральній формі		
Несвоєчасна виплата заробітної плати		
Зарплата нарахована, але не виплачена	Протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем місяця, в якому нарахована заробітна плата	Не пізніше за 20-те число наступного місяця (для гірничих під-в - не пізніше за 28-ме число наступного місяця)
*За рахунок грошових коштів, які не були отримані в банку на зазначені цілі, а надійшли до каси підприємства, наприклад, як виручка.		

Соціальне страхування персоналу - це соціальний захист у формі матеріального забезпечення непрацездатності, інвалідності, старості, страхування майна та іншими розрахунками за страхуванням і здійснюється за рахунок фондів соціального страхування та роботодавця у рамках трудових правовідносин.

До форм соціального захисту працівників можна віднести:

1. Забезпечення за рахунок коштів соціальних фондів роботодавця через договірний метод регулювання трудових відносин.

Так, колективним договором може бути передбачено надання працівнику соціальних допомог з відповідних фондів підприємства, у тому числі у зв'язку з народженням дитини працівника та ін.. За рахунок коштів роботодавця може бути передбачено придбання санаторно-курортних путівок або на лікування чи оздоровлення у закладах охорони здоров'я.

2. Матеріальне забезпечення тимчасової непрацездатності (перших п'яти днів) у вигляді повної або часткової компенсації заробітної плати працівників за кошти роботодавця.

3. Обов'язкове державне соціальне страхування, що здійснюється за рахунок роботодавців у рамках державно-нормативного регулювання соціального захисту працівників та членів їх сімей у разі настання страхових випадків.

За рахунок коштів соціального страхування виплачуються допомоги по безробіттю, від нещасних випадків на виробництві, вагітності і пологам, на народження дітей і на поховання, тимчасової непрацездатності, виділяються путівки на санаторно-курортне лікування працівників і членів їх сімей, пенсії.

Синтетичний облік розрахунків по соціальному страхуванню працівників підприємства ведеться на рахунку **65 "Розрахунки за страхуванням"** за субрахунками:

651 - «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»(ЄСВ);

652 – «За соціальним страхуванням»;

654 – «За індивідуальним страхуванням»;

655 – «За страхуванням майна».

За кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві. Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів та відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Характеристика рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" здійснена у таблиці 12.10.

Характеристика рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням"

Кореспондує за Д-том з К-том рахунків	Назва субрахунку	Призначення субрахунку	Кореспондує за К-том з Д-том рахунків
30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»; 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 50 «Довгострокові позики»; 51 «Довгострокові векселі видані»; 55 «Інші довгострокові зобов'язання»; 62 «Короткострокові векселі видані»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 60 «Короткострокові позики»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»; 74 «Інші доходи»	651 - «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	ведеться облік за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	15 «Капітальні інвестиції»; 23 «Виробництво»; 24 «Брак у виробництві»; 31 «Рахунки в банках»;
	652 – «За соціальним страхуванням»	ведеться облік розрахунків із Фондом соціального страхування України за збором на загальнообов'язкове соціальне страхування	39 «Витрати майбутніх періодів»; 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;
	654 – «За індивідуальним страхуванням»	ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої заробітної плати робітників нарахованих внесків за договорами та обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством	64 «Розрахунки за податками і платежами»; 66; 68; 70 «Доходи від реалізації»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 84 «Інші операційні витрати»; 85 «Інші затрати»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»; 97 «Інші витрати»
	655 – «За страхуванням майна»	ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям	

?

Питання для самоконтролю

1. Що таке заробітна плата?
2. Дайте характеристику формам оплати праці.
3. Які складові фонду оплати праці?
4. Які первинні документи призначені для обліку особового складу?
5. Які первинні документи є підставою для нарахування заробітної плати та її виплати?
6. Як здійснюються відрахування з доходів фізичних осіб?
7. Які рахунки призначені для обліку заробітної плати?
8. Які особливості відображення обліку заробітної плати в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Завдання для перевірки знань

Завдання 12.1.

Пов'яжіть терміни, перелічені нижче, з визначеннями. Для цього проставте ліворуч від терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
1) Заробітна плата	А) це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і особливі умови праці.
2) Основна заробітна плата	Б) це вираження заробітної плати у кількості одержаних грошових одиниць.
3) Додаткова заробітна плата	В) це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).
4) Номінальна заробітна плата	Г) це грошовий вираз вартості робочої сили, яка є товаром, її ціна.
5) Реальна заробітна плата	Д) це вираження заробітної плати через кількість одиниць матеріальних благ і послуг, які може придбати працівник за свою грошову винагороду.
6) Мінімальна заробітна плата	Е) це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, тобто плата за фактично відпрацьований час, або вироблену продукцію, послуги, виконання посадових обов'язків.

Завдання 12.2.

Вказати кореспонденцію рахунків та первинний документ, що є підставою для запису на рахунках бухгалтерського обліку за господарськими операціями:

1. Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим збутом продукції.
2. Нараховано заробітну плату адмінперсоналу.
3. Нараховано заробітну плату за розвантаження матеріалів.
4. Нараховано заробітну плату за монтаж обладнання.
5. Утримано із заробітної плати суму вибракерованої продукції з вини робітника.
6. Нараховано відпускні працівнику за рахунок резерву на оплату відпусток.
7. Утримано із зарплати ПДФО.
8. Утримано із зарплати керівника підприємства Військовий збір.
9. Утримано із зарплати своєчасно не повернуті підзвітні суми.
10. Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату відділу реалізації продукції.
11. Нараховано премію робітнику.
12. Утримано ЄСВ із заробітної плати бухгалтера підприємства.
13. Виплачено заробітну плату з каси підприємства.
14. Перераховано заробітну плату на зарплатну картку.
15. Депоновано заробітну плату працівників.

Завдання 12.3.

Робітник за місяць виготовив 400 деталей за розцінкою 45 грн. за деталь. Йому нарахована премія 5000 грн.

Нарахувати зарплату, визначити суми нарахувань і утримань, суму виданої з каси зарплати і скласти кореспонденцію рахунків.

Сума до виплати через касу – 18515,00 грн.

Завдання 12.4.

Черговому електрику підприємства за місяць нараховано 6650 грн. заробітної плати.

Визначити суми відрахувань і утримань, суму перерахованої на банківську картку зарплати і зробити бухгалтерські проведення.

Завдання 12.5.

Касирці підприємства (яка є особою з інвалідністю II-ї групи) нараховано за січень поточного року 8000 грн. заробітної плати. Виплату здійснено на її банківську картку.

Відобразити операції в обліку, визначити суми нарахувань і утримань, а також суму до виплати на картку.

Завдання 12.6

Економісту за квітень поточного року нараховано 14 500 грн. заробітної плати, 2500 грн. відпускних та 1500 грн. премії. Із зарплати утримано раніше видану позику – 5000 грн.

Розрахувати суму місячного доходу, визначити суми відрахувань і утримань, суму виданої з каси зарплати і зробити бухгалтерські проведення.

Завдання 12.7.

Гол. бухгалтер Касіян Н.С. за березень ц.р. перебував на лікарняному 6 робочих днів. Посадовий місячний оклад становить 12700 грн. Заробітна плата виплачена у повному обсязі згідно чинного законодавства (у вигляді авансу і заробітної плати) на зарплатну картку працівника. Визначити суму заробітної плати працівника до видачі, скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 12.8.

Використати дані за квітень місяць для нарахування заробітної плати підрозділу №2 фірми ПП «Ромас»:

Льєнко А.П. – відпрацьовано 80 годин за квітень місяць ц.р. (посадовий оклад становить 12500 грн.). Наказом по підприємству йому встановлена премія 15%;

Скоропад В.Г. – за нарядом-актом №3 нараховано заробітну плату у сумі 14200 грн. За виконавчим листом здійснюються утримання у розмірі 25% (аліменти);

Книш В.А. – нараховано щорічну відпустку на 24 календарні дні (заробітна плата за травень, червень, липень, серпень попереднього року становили 13450 грн, вересень, жовтень, листопад – 13580 грн, грудень – 13640 грн, січень, лютий, березень ц.р. – 13920 грн.,).

Заповнити розрахунково-платіжну відомість підрозділу №2 фірми ПП «Ромас» за квітень місяць ц.р., провести відповідні нарахування і утримання, скласти кореспонденції рахунків.

Тестові завдання:

1. Основна заробітна плата – це:

- а) винагорода за роботу відповідно до норм праці;
- б) винагорода за працю понад встановлені норми, за особливі умови праці;
- в) оплата за відпрацьований час і премії;
- г) всі відповіді вірні.

2. До додаткової заробітної плати відноситься:
 - а) виконана робота згідно норм праці;
 - б) щорічна основна відпустка;
 - в) витрати на відрядження;
 - г) робота в нічний час
3. Непряма відрядна оплата праці:
 - а) передбачає преміювання працівників з урахуванням результатів роботи підприємства;
 - б) встановлюється коли ту чи іншу роботу здійснює колектив (бригада);
 - в) застосовується для оплати праці допоміжних працівників;
 - г) встановлюється за підсумками роботи.
4. Виплата зарплати із каси підприємства здійснюється:
 - а) у день отримання готівки в касу;
 - б) в 3 – денний період з дня отримання готівки;
 - в) не пізніше наступного дня з дня отримання готівки;
 - г) не пізніше наступного місяця з дня отримання готівки.
5. Які утримання з заробітної плати працівників підприємства є обов'язковими?
 - а) податок з доходів фізичних осіб, Військовий збір;
 - б) утримання спонсорської допомоги;
 - в) профспілкові внески;
 - г) погашення отриманої позики;
6. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб виступає:
 - а) заробітна плата та інші винагороди;
 - б) заробітна плата, зменшена на суму зборів на соціальне страхування;
 - в) нараховані доходи, зменшені на суму ЄСВ;
 - г) правильної відповіді немає
7. Нарахування ЄСВ на зарплату директора відображається записом:
 - а) Д-т 661; К-т 651;
 - б) Д-т 92; К-т 651;
 - в) Д-т 23; К-т 651;
 - г) Д-т -651; К-т 661
8. Нарахування відпустки відображається записом:
 - а) Д-т 23; К-т 661;
 - б) Д-т 23; К-т 471;
 - в) Д-т 471; К-т 66;
 - г) Д-т – 663; К-т – 471.
9. До Фонду оплати праці не включаються:
 - а) витрати на відрядження;
 - б) простій не з вини працівника;
 - в) вихідна допомога;
 - г) вартість безкоштовно наданих комунальних послуг
10. Нарахування заробітної плати проводиться за:
 - а) табелем обліку робочого часу або нарядом-актом на виконані роботи;
 - б) актом про впровадження;

- в) накладною;
 - г) табелем обліку робочого часу і відрядною посвідкою.
11. Нарахування заробітної плати здійснюють у
- а) платіжній відомості;
 - б) розрахунково-платіжній відомості;
 - в) складають спеціальний розрахунок;
 - г) у таблиці обліку робочого часу.
12. Який буде розмір допомоги з тимчасової непрацездатності працівника, якщо страховий стаж працівника – 4 роки, а стаж роботи – 5 років:
- а) 40% від середньої зарплати;
 - б) 60% від середньої зарплати;
 - в) 80% від середньої зарплати;
 - г) 70% від середньої зарплати?
13. У якому розмірі буде проведено утримання ПДФО, якщо нарахований дохід за місяць працівника підприємства складає 8000,0 грн:
- а) 658,59 грн;
 - б) 701,37 грн;
 - в) 630,15 грн;
 - г) 1440,00 грн.
14. Погашення заборгованості перед органами соціального страхування підприємства здійснюється записом:
- а) Д- 651; К-т - 31;
 - б) Д-т 31; К-т – 651;
 - в) Д-т -64; К- 30;
 - г) Д-т - 371; К- 651.
15. Утримання військового збору (1,5%) із заробітної плати працівників виробництва відображається записом:
- а) Д-т – 661, К-651;
 - б) Д-т 23, К- 651;
 - в) Д-т - 91, К-т 651;
 - г) Д-т – 651, К-т - 23

Теми рефератів.

1. Нормативне регулювання обліку праці та її оплати.
2. Документування операцій з обліку праці та її оплати.
3. Характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам».

. Тема 13. Облік витрат діяльності

- 13.1. Сутність, класифікація та основи обліку витрат діяльності.
- 13.2. Облік витрат операційної діяльності.
- 13.3. Облік фінансових витрат.
- 13.4. Облік витрат від участі в капіталі.
- 13.5. Облік інших витрат.

12.1. Сутність, класифікація та основи обліку витрат діяльності

Кожне підприємство, виходячи із напрямів своєї фінансово-господарської діяльності, її видів і обсягів вкладень, вибирає ту або іншу сукупність рахунків, організує бухгалтерський облік витрат у розрізі вибраних способів їх отримання і закріплює прийняте рішення Наказом про облікову політику.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає НП(С)БО 16 «Витрати» (Наказ Міністерства від 31.12.99 р. № 318). Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами і організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У п. 14.1.27 Податкового кодексу України визначено, що витрати — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Терміни щодо обліку витрат, що наведені у НП(С)БО 16 «Витрати», мають таке значення:

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Для обліку витрат підприємства застосовується принцип нарахування у поєднанні з принципом відповідності.

Відповідно до принципу нарахування витрати відображаються у бухгалтерському обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів. Датою визнання витрат з метою оподаткування є дата нарахування доходу, для отримання якого здійснені такі витрати. Принцип відповідності доходів і витрат означає, що для визначення фінансового результату за звітний період слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цих доходів.

Критерії визнання витрат передбачають, що:

– витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

– витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умовами, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

– витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснено;

– витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено;

– якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, витрати визнаються шляхом автоматичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

3. Погашення одержаних позик.

4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 НП(С)БО 16.

5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БО.

6. Балансова вартість валюти.

Найпоширенішою класифікацією витрат у бухгалтерському обліку є класифікація, передбачена НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Податковим кодексом України у залежності від характеру та видів діяльності підприємства (рис. 13.1.).

Податковим кодексом України встановлено, що порядок відображення витрат діяльності будь-якого підприємства здійснюється за даними бухгалтерського обліку. При цьому, відповідно до статті 138 ПКУ, всі витрати, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування, поділяються на:

- витрати операційної діяльності;
- інші витрати.



Рис. 13.1. Класифікація витрат підприємства відповідно до НП(С)БО

Витрати операційної діяльності включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт та інші витрати, що належать до собівартості. Майже у всіх позиціях податковий облік операційних витрат співпадає з фінансовим. Відмінність становить підхід до обліку загальновиробничих витрат. п. 138.10 ПКУ передбачено, що у податковому обліку загальновиробничі витрати однією загальною сумою включаються до інших витрат, а у фінансовому обліку вони поділяються на дві частини. Перша частина витрат у формі змінних та постійних розподілених витрат включається до складу собівартості продукції і обліковується по дебету 23 рахунка. Друга частина у формі постійних нерозподілених витрат відноситься на собівартість реалізації і обліковується по дебету рахунка 90.

Інші витрати підприємства включають загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності.

Порівняльна характеристика складу витрат діяльності за НП(С)БО 16 «Витрати» і за Податковим кодексом України представлена у таблиці 13.1.

Таблиця 13.1.

Склад витрат діяльності у фінансовому та податковому обліку

Групи витрат у НП(С)БО 16 «Витрати»	Групи витрат у Податковому кодексі України
1. Витрати операційної діяльності	
1. Операційні витрати:	Собівартість виготовлених реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування з урахуванням пунктів 138.2., 138.11, 140.2 – 140.5 статті 140, статей 142 і 143 Податкового кодексу, які прямо визначають особливості формування витрат платника податку.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	
Адміністративні витрати	
Витрати на збут	
Інші операційні витрати	
2. Фінансові витрати	-
3. Витрати від участі в капіталі	-
2. Інші витрати	
Витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг)	Загальновиробничі витрати
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
	Інші операційні витрати
	Фінансові витрати
	Інші витрати звичайної діяльності
	Витрати, не віднесені до складу витрат минулих звітних періодів (років)
3. Витрати з податку на прибуток	
Інші витрати	

Витрати також групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, за характером витрат та іншими ознаками. Види витрат визнаються виходячи з економічного змісту, що міститься у кожному елементі витрат і є базою для формування калькуляційних статей витрат.

Місця виникнення витрат - це структурні підрозділи, в яких відбувається споживання ресурсів у виробничих, збутових, адміністративних та інших цілях, пов'язаних з оборотом коштів підприємства.

Поділ витрат за елементами виконується за ознакою їх економічної однорідності. Так, витрати операційної діяльності у НП(С)БО 16 групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Вони єдині для всіх підприємств, незалежно від їх галузевої належності. Для потреб підприємств окремих галузей можлива їх деталізація.

Статті витрат – певний вид витрат, що створюють собівартість як окремих видів продукції, так і сукупності витрат на товарну продукцію підприємства загалом.

Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє виділити витрати, безпосередньо пов'язані з технічним процесом, і витрати, що стосуються обслуговування виробництва і управління.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), устанавлюється підприємством.

За способом включення до собівартості окремих видів продукції розрізняють витрати прямі і непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, їх можна прямо включити до собівартості за відповідними об'єктами обліку, не враховуючи їх на окремих збірно-розподільчих рахунках.

Непрямі витрати пов'язані з виробництвом відразу кількох або всіх видів продукції підприємства. Такі витрати протягом звітного періоду обліковуються на збірно-розподільчих рахунках, а потім за встановленою методикою деякі з них розподіляються між окремими видами продукції (пропорційно базі розподілу), а деякі списуються безпосередньо на Дт 79 рахунку.

За ознакою залежності від обсягів випуску продукції витрати підприємства поділяють на постійні та змінні.

Змінні витрати нормуються на кожну одиницю продукції, їх розмір змінюється пропорційно до зміни обсягу випуску продукції.

Розмір постійних витрат не залежить від обсягу випуску продукції, їх питома вага у складі загальних витрат, що зменшують фінансовий результат, при збільшенні обсягу випуску скорочується, а при зниженні – збільшується.

За цільовим спрямуванням витрати підприємства можна умовно поділити на: основні витрати; витрати на обслуговування; витрати на управління.

У системі управлінського обліку найбільш поширеними є класифікації витрат за напрямками прийняття управлінських рішень:

- оцінка запасів та визначення фінансових результатів (вичерпні та невичерпні, витрати на продукцію і витрати облікового періоду, прямі та непрямі, основні та накладні);

- прийняття рішення (релевантні та не релевантні, постійні та змінні, маржинальні та середні, дійсні та можливі);

- контроль виконання (контрольовані та неконтрольовані) (табл.13.2.)

Таблиця 13.2.

Класифікація витрат

Група витрат	Характеристика витрат
Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів	
вичерпані (спожиті)	витрати звітного періоду, що призводять до збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді
невичерпані	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди у майбутніх періодах
витрати на продукцію	витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації.
витрати облікового періоду	не включаються до собівартості продукції, запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені
прямі	витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом
непрямі	витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом
основні	прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим
накладні	витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом
однорічні	обчислені на одиницю продукції (робіт, послуг)
комплексні	обчислені на весь випуск продукції підприємства або на окрему партію продукції
За видами діяльності	
витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати та витрати з податку на прибуток	
За видами витрат	
за статтями калькуляції	конкретні види витрат (статі калькуляції) у розрізі елементів витрат для визначення собівартості продукції, робіт, послуг
за економічними елементами	групує однорідні види використаних ресурсів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.
Для прийняття управлінського рішення	
релевантні	витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення
нерелевантні	витрати, які не залежать від прийнятого (або можливого) управлінського рішення
постійні	витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва
змінні	витрати, сума яких змінюється пропорційно від зміни обсягу виробництва
маржинальні	витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень (сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції)
середні	середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції
дійсні	витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів
можливі	втрачена вигода, коли вибір одного рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди.
Для контролю виконання	
контрольовані	витрати, рівень яких менеджер може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями)
неконтрольовані	витрати, рівень яких менеджер не може контролювати і на які не може впливати своїми діями (рішеннями)
нормативні	заздалегідь встановлені реальні прямі витрати в розрахунку на одиницю продукції у розрізі статей калькуляції
фактичні	фактичний розмір витрат, пов'язаних з виробничою діяльністю, який визначається відповідно до чинного законодавства у грошовій формі.

Для обліку витрат діяльності на підприємствах України можна застосовувати три варіанти його ведення:

- 1) із використанням рахунків класів 8 і 9 Плану рахунків;
- 2) Із використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності” Плану рахунків;
- 3) за допомогою рахунків класу 8 “Витрати за елементами”.

Клас 8 «Витрати за елементами» – призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства у розрізі елементів (табл.13.3.). Рахунки цього класу є активними, тому по дебету відображають суми визнаних витрат, а по кредиту – їх списання. Підприємства самостійно приймають рішення щодо застосування (чи не застосування) рахунків цього класу.

Таблиця 13.3.

**Характеристика рахунків класу 8 «Витрати за елементами»
Плану рахунків**

Код рахунку і назва	Код субрахунку і назва	Призначення субрахунку
80 «Матеріальні витрати»	801 «Витрати сировини і матеріалів»	узагальнюється інформація про витрати: сировини й матеріалів, які використані як основні і допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства
	802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства
	803 «Витрати палива і енергії»	придбаних палива й енергії усіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.
	804 «Витрати тари і тарних матеріалів»	тари і тарних матеріалів, що використовуються в операційній діяльності
	805 «Витрати будівельних матеріалів»	будівельних матеріалів, які використані як основні і допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства
	806 «Витрати запасних частин»	запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП підприємства
	807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»	матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства
	808 «Витрати товарів»	товарів, які використані для виробничо-господарських потреб підприємства
	809 «Інші матеріальні витрати»	відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів, транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо)
81 «Витрати на оплату праці»	811 «Виплати за окладами і тарифами»	узагальнюється інформація про витрати: на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
	812 «Премії та заохочення»	на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи

		оплати праці, прийнятої на підприємстві
	813 «Компенсаційні виплати»	на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством
	814 «Оплата відпусток»	на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток
	815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»	на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, згідно законодавства
	816 «Інші витрати на оплату праці»	узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.
82 «Відрахування на соціальні заходи»	821 «Відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування»	ведеться облік відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
	824 «Відрахування на індивідуальне страхування»	ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства
83 «Амортизація»	831 «Амортизація основних засобів»	узагальнюється інформація про: нарахування амортизації основних засобів
	832 «Амортизація інших необоротних активів»	нарахування амортизації інших необоротних активів
	833 «Амортизація нематеріальних активів»	нарахування амортизації нематеріальних активів
84 «Інші операційні витрати»	За видами витрат	узагальнюється інформація про операційні витрати, які не відображаються на інших рахунках класу 8: вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, обов'язкових платежів (крім податку на прибуток), втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, суми фінансових санкцій тощо.
85 «Інші затрати»	За видами затрат	призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, суму податку на прибуток.

Якщо підприємством для обліку витрат звітного періоду використовуються рахунки класів 8 і 9, то рахунки класу 8 є транзитними рахунками і щомісячно закриваються у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та відповідними рахунками 9 класу (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».)

Підприємства, які ведуть облік за другим способом (із застосуванням 9 класу Плану рахунків), усі витрати в кінці звітного періоду (місяця або року) одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 13.4.

Класифікація витрат за видами, господарських операцій та рахунків для обліку витрат класу 9 «Витрати діяльності»

Діяльність	Зміст витрат	Субрахунок
Основна	Собівартість реалізованих:	901,91
	- продукції власного виробництва;	902
	- товарів;	903
	- робіт, послуг;	904
	Страхові виплати	92
	Адміністративні витрати	93
Інша операційна	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940
	Витрати на дослідження і розробки	941
	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти	942
	Собівартість реалізованих виробничих запасів	943
	Сумнівні та безнадійні борги	944
	Втрати від операційної курсової різниці	945
	Втрати від знецінення запасів	946
	Нестачі, втрати від псування цінностей	947
	Визнані штрафи, пені, неустойки	948
	Інші витрати операційної діяльності (витрати житлово-комунальних, обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, санаторіїв тощо)	949
Фінансова	Фінансові витрати:	
	- відсотки за кредит	951
	- інші фінансові витрати	952
Інвестиційна	Втрати від участі в капіталі:	
	- в асоційовані підприємства	961
	- в спільну діяльність	962
	- в дочірні підприємства	963
	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971
	Втрати від зменшення корисності активів	972
	Втрати від неопераційних курсових різниць	974
	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	975
	Списання необоротних активів	976
	Інші витрати діяльності	977
Податок на прибуток		98

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням по дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та по дебету рахунку 79 «Фінансові результати» сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат у кінці звітної періоду.

13.2. Облік витрат операційної діяльності

Витрати операційної діяльності є основною складовою витрат підприємства. Вони за НП(С)БО16 складаються з виробничої собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Згідно норм Податкового кодексу України витрати операційної діяльності включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати, що належать до собівартості.

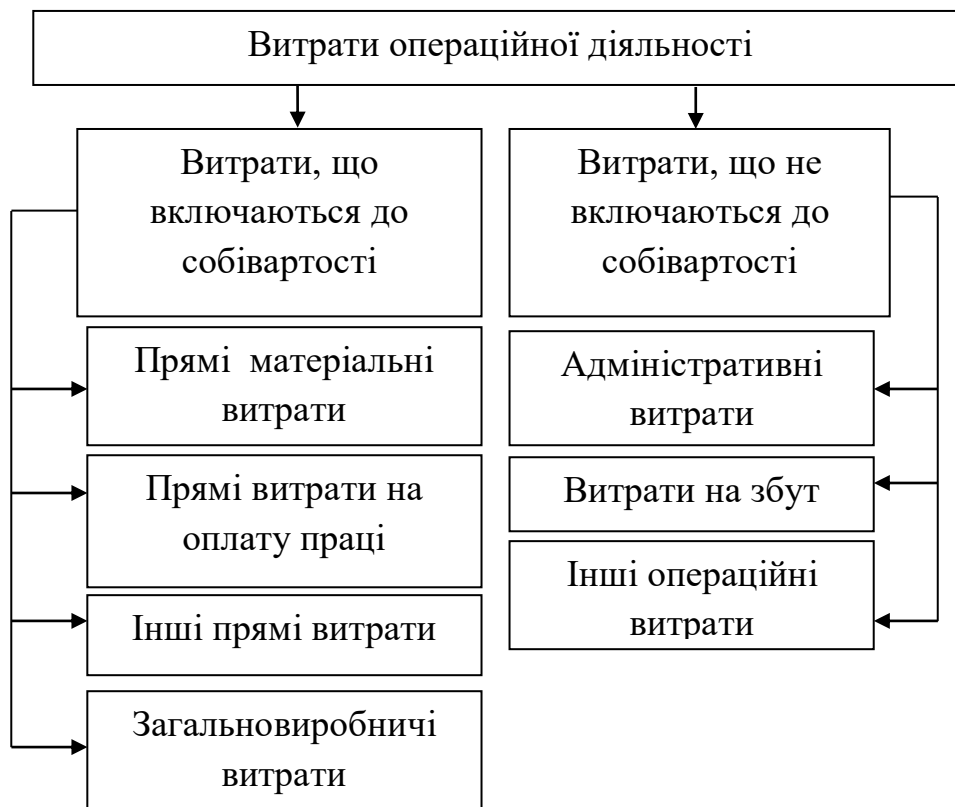


Рис. 13.2. Структура витрат операційної діяльності

Виходячи із того, які витрати враховуються при визначенні собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), виділяють наступні її види: виробнича собівартість, повна собівартість, собівартість реалізованої продукції, маржинальна собівартість.

До **виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)** включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого їх використання, що використовується на самому підприємстві.

Загальновиробничі витрати включають:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, відділами; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, тощо);
- амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо).

НП(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяє на постійні і 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. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи із фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат відповідно до бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення при нормальній потужності.

Повна собівартість розраховується шляхом додаванням до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства і витрат на збут.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається із виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат (п.11 НП(С)БО16). За ПКУ, до складу

собівартості реалізованої продукції включають всі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом реалізованих товарів, робіт, послуг.

Таблиця 13.5.

Склад собівартості продукції за НП(С)БО та ПКУ

Складові собівартості реалізованої продукції за НП(С)БО 16 Витрати	Складові собівартості реалізованої продукції згідно Податкового кодексу України
Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг):	Витрати, прямо пов'язані з виробництвом реалізованих товарів, виконанням робіт, послуг, а саме:
- прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - інші прямі витрати - змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати;	- прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; - вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; - інші прямі витрати, в тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну)
Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	
Наднормативні виробничі витрати	

Маржинальна собівартість у практиці роботи підприємств розраховується з метою визначення мінімально допустимої ціни на продукцію, роботи, послуги і визначається шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат (заробітна плата, сировина) і в той же час без урахування прямих постійних витрат (орендна плата, амортизація і ін) конкретного виробничого підрозділу підприємства.

Згідно п.138.4 ПКУ, витрати включаються в тому періоді, коли визнається дохід від реалізації таких товарів (робіт, послуг).

Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг відображається на активному рахунку **90 «Собівартість реалізації»** нарастаючим підсумком з початку звітного періоду за субрахунками:

- субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;
- субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;
- субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

За дебетом даного рахунку відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактична собівартість реалізованих товарів, що визначається НП(С)БО 9 «Запаси». За кредитом відображається списання собівартості на фінансовий результат (рахунок 79 «Фінансові результати»). Дебетовий оборот — показує обсяг собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) за звітний період. Аналітичний облік ведеться за видами і центрами реалізації.

Типові кореспонденції з обліку собівартості реалізації представлені в таблиці 13.6.

Таблиця 13.6.

Кореспонденції рахунків з обліку собівартості реалізації

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
2.	Списано собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»
3.	Списано постійні нерозподілені загальновиробничі витрати	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загально-виробничі витрати»
4.	Списано собівартість реалізації на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»

Для накопичення інформації про витрати, що входять до складу виробничої собівартості продукції призначено рахунок 23 «Виробництво», який використовують для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних загальновиробничих витрат (у дебеті рахунку) та щомісячне, за відповідним розподілом, їх списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» (у кредиті рахунку). Основні бухгалтерські проведення із використанням рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» представлено в таблиці 13.7.

Таблиця 13.7.

**Основні бухгалтерські проведення з використанням рахунка
91 «Загальновиробничі витрати»**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму амортизації, нарахованої на вартість необоротних активів загальновиробничого призначення	91 «Загально-виробничі витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано вартість виробничих запасів, використаних на загальновиробничі потреби	91 «Загально-виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Відображено суму дебіторської заборгованості, визнану витратами звітного періоду	91 «Загально-виробничі витрати»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
4	Відображено вартість робіт та послуг, виконаних для підприємства, яку визнано витратами звітного періоду	91 «Загально-виробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
5	Оплачено загальновиробничі витрати з рахунку в банку	91 «Загально-виробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
6	Списано суму загальновиробничих змінних витрат на витрати виробництва	23 «Виробництво»	91 «Загально-виробничі витрати»

Адміністративні витрати – це витрати операційної діяльності на обслуговування і управління підприємством, які включають:

- організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо;
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством, а також іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона тощо);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телефонні, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

У таблиці 13.8. наведено типові кореспонденції рахунків з використанням рахунка 92 «Адміністративні витрати».

Таблиця 13.8.

Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено списання виробничих запасів на адміністративні витрати	92«Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
2.	Передано у експлуатацію малоцінні швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92«Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
3.	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92«Адміністративні витрати»	30 «Готівка»
4.	Оплачені адміністративні витрати із розрахункового рахунка	92«Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
5.	Відображено нарахування заробітної плати адміністративному персоналу	92«Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»
6.	Відображаються відрахування на соціальні заходи з заробітної плати адміністративного персоналу	92«Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
7.	Відображається нарахування амортизації НА загальногосподарського призначення	92«Адміністративні витрати»	13«Знос НА»
8.	Відображаються витрати на відрядження управлінського персоналу	92«Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

<i>продовж.табл.13.8.</i>			
9.	Відображається нарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів	92«Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
10.	Відображається списання частини витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92«Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
11.	Віднесено на адміністративні витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу Плану рахунків)	92«Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»
12.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	92«Адміністративні витрати»

Витрати на збут — це витрати, пов'язані з реалізацією продукції, тобто витрати:

- пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- на ремонт тари;
- на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- на передпродажну підготовку товарів;
- на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- на транспортування та страхування готової продукції;
- на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Для обліку витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг призначений рахунок 93 «Витрати на збут», який ведеться наростаючим підсумком з початку звітного (періоду) року. За дебетом рахунку 93 відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання витрат на фінансові результати.

Аналітичний облік по рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться за центрами і статтями витрат.

Типові кореспонденції рахунків з використанням рахунку 93 «Витрати на збут» наведені в таблиці 13.9.

Таблиця 13.9.

Кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено списання виробничих запасів, пакувальних матеріалів та МШП на витрати на збут	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»;
2.	Відображається нарахування заробітної плати персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
3.	Відображаються відрахування на соціальні заходи з персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг		66 «Розрахунки з оплати праці»
5.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток		65 «Розрахунки за страхуванням»
6.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)		471 «Забезпечення виплат відпусток»
7.	Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут		39 «Витрати майбутніх періодів»
8.	Відображається нарахування амортизації необоротних активів, що забезпечують збут		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
9.	Відображаються витрати на відрядження персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг		13 «Знос необоротних активів»
10.	Віднесено до витрат на збут суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу Плану рахунків)		372 «Розрахунки з підзвітними особами»
11.	Відображається списання витрат на збут на фінансові результати		80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»
		79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»

Облік інших витрат операційної діяльності підприємства ведеться на рахунку **94 «Інші витрати операційної діяльності»**, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших операційних витрат наведені в таблиці 13.10.

Таблиця 13.10.

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших операційних

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено: - перевищення фактичних витрат на виробництво поточних біологічних активів над сумою витрат віднесених протягом року.	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	23 «Виробництво»
2.	- витрати підприємства на дослідження та розробки	941 «Витрати на дослідження та розробки»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»; 13 «Знос необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «МШП»;
3.	- вартість іноземної валюти на дату її реалізації	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	33 «Інші кошти»
4.	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів і МШП	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»
5.	Створено резерв сумнівних боргів по розрах. із дебіторами	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
6.	Відображено втрати від операційних курсових різниць в результаті зміни курсу гривні до іноземної валюти (від'ємної курсової різниці)	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»
8.	Відображено суму уцінки (знецінення) запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозн. предмети»; 25 «Напівфабрикати»; 26 «Готова продукція»; 28 «Товари»
9.	Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей, що підлягають врегулюванню	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	30 «Готівка»; 10 «Основні засоби»; 20; 22, 25, 26, 28
10.	Відображено суми вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	36, 63 68; 64; 65.

<i>продовж.табл.13.10.</i>			
11.	Відображено витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20, 22, 26, 28, 13, 63,66, 65 та ін..
12.	Віднесено до інших витрат операційної діяльності суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу Плану рахунків)	94 «Інші витрати операційної діяльності»	80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Ін. опер. витрати»
13.	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Підставою для віднесення певних сум на рахунки обліку витрат операційної діяльності є первинні документи: накладні, рахунки-фактури, вимоги, лімітно-забірні картки, акти списання матеріалів, акти приймання робіт, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії (розподілу витрат матеріалів, розподілу загальновиробничих витрат), бухгалтерські довідки, видаткові касові ордери, авансові звіти, акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, розрахунки амортизації необоротних активів та інші документи, що підтверджують факт виникнення (або списання) витрат підприємства.

Калькуляція собівартості продукції є документом із визначення обсягу і структури операційних витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) та окремих її видів.

Щомісячне списання адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності на результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Аналітичний облік витрат операційної діяльності кожне підприємство організовує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається, або робіт, що виконуються (послуг, що надаються). Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

13.3. Облік фінансових витрат

Відповідно з п.27 НП(С)БО 16 «Витрати» до фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Фінансові витрати згідно визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

Для обліку витрат фінансової діяльності підприємств призначено рахунок 95 “Фінансові витрати”. На ньому відображається інформація з обліку витрат, пов’язаних з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитів банків, випуском, триманням і обігом цінних паперів (у тому числі відсотки за випущеними облігаціями, сума дисконту тощо), нарахування відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат підприємства, пов’язаних із залученням позикового капіталу.

По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат, а по кредиту – списання (у кінці року або у кінці звітного періоду) на рахунок 79 “Фінансові результати”. Даний рахунок має наступні субрахунки:

- субрахунок 951 “Відсотки за кредити”;
- субрахунок 952 “Інші фінансові витрати”.

Типові кореспонденції рахунків з обліку фінансових витрат наведені в таблиці 13.11.

Таблиця 13.11.

Кореспонденції рахунків з обліку фінансових витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховані відсотки за користування банківським кредитом	951 “Відсотки за кредит”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
2	Сплачено відсотки за користування банківським кредитом	951 “Відсотки за кредит”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”
3.	Відображено витрати, пов’язані із залученням позикового капіталу (витрати з випуску, утримання та обігу власних цінних паперів)	951 «Інші фінансові витрати»	31 «Рахунки в банках»
4.	Нараховано суму амортизації (списання) дисконту	952 “Інші фінансові витрати”	523 “Дисконт за випущеними облігаціями”
5.	Відображено суми пов’язані з нарахуванням і сплатою відсотків за простроченими небанківськими позиками	952 “Інші фінансові витрати”	605 “Прострочені позики в національній валюті”, 606 “Прострочені позики в іноземній валюті”
6.	Нараховані відсотки по векселю, який видано постачальнику	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
7.	Нараховані відсотки за облігаціями		
8.	Нарахування виплат у вигляді роялті		
9.	Відображено заборгованість за відсотками за користування об’єктом, отриманим у фінансову оренду		
10.	Відображено премію за фінансовою інвестицією	952 “Інші фінансові витрати”	30 “Готівка”; 31 “Рахунки в банках”
11.	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 “результат фінансових операцій”	95 “Фінансові витрати”

Дія норм НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» дебету рахунку 95 «Фінансові витрати» надає транзитного значення – визначає його як місце початкового акумулювання фінансових витрат. Передбачено два варіанти наступного розподілу (відображення) фінансових витрат:

1. У складі витрат звітного періоду;
2. У складі собівартості кваліфікаційного активу.

Розподіл можливий за трьома напрямками, тобто «закривати» рахунок 95 «Фінансові витрати» можливо на такі рахунки:

- на рахунок 79 «Фінансові результати» - у частині визнаних витрат звітного періоду,

- на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» - в сумі капіталізованих фінансових витрат, що пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу необоротного,

- на рахунок 23 «Виробництво» - в сумі капіталізованих фінансових витрат, що пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу оборотного.

Кваліфіційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.

Капіталізація фінансових витрат – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу. Капіталізація фінансових витрат застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу.

Норми капіталізації фінансових витрат – частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення підприємства протягом звітного періоду).

Додаток 1 до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» містить приклади кваліфікаційних та некваліфікаційних активів у питанні: відображати фінансові витрати у складі витрат звітного періоду чи капіталізувати їх.

Таблиця 13.12.

Приклади кваліфікаційних та некваліфікаційних активів

Актив	Приклад
Кваліфікаційні активи	
Незавершене виробництво продукції з тривалим (суттєвим) операційним циклом	Вино, коньяк, що потребує кілька років (місяців) технологічної витримки
Незавершені капітальні інвестиції	Будівництво приміщень, будинків, будівель, споруд, виготовлення і монтаж і устаткування, розробка (створення) програмного продукту тощо, які тривають, вирощування багаторічних насаджень
Інвестиційна нерухомість	Будівля, яка потребує добудови, реконструкції, реставрації та іншого поліпшення
Некваліфікаційні активи	
Фінансові інвестиції	Інвестиції в боргові цінні папери або інструменти власного капіталу
Незавершене виробництво продукції з коротким (несуттєвим) операційним циклом	Незавершені вироби
Активи, які готові для використання із запланованою метою або продажу	Активи придбані для продажу: готова продукція (взуття, меблі, одяг тощо); сировина, матеріали, конструкції тощо, придбані для використання у виробництві продукції (робіт, послуг) та в іншій операційній діяльності

НП(С)БО 31 „Фінансові витрати” передбачено приклади визначення суми фінансових витрат, що підлягають до включенню до собівартості кваліфікаційного активу.

Приклад 13.1. 1 березня 2020 року підприємство розпочало будівництво споруди. Упродовж березня - червня було здійснено такі капітальні інвестиції, грн.:

1 березня	- 75000
1 квітня	- 74000
1 травня	- 180000
1 червня	- 310000 (у т. ч. заборгованість підряднику 40000 грн.)

Для фінансування будівництва 31 березня 2020 року було отримано позику банку в сумі 200000 грн. терміном на один рік. Ставка відсотка за позику становить 15 % річних. Інших запозичень підприємство не має.

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює: $200000 \cdot 0,15 \cdot 3/12 = 7500$ (грн.).

Приклад 13.2. За умовами прикладу 13.1 підприємство не позичало кошти для фінансування будівництва. 31 березня 2020 року емітовано нецільові облігації на суму 200000 грн. строком на три роки. Річна ставка відсотка за облігаціями становить 15 %. Поряд з тим, у складі позик підприємства є зобов'язання за облігаціями на суму 500000 грн., які емітовано два роки тому. Річна ставка відсотка за цими облігаціями становить 13 %.

Для розрахунку суми фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у II кварталі, спочатку слід визначити середньозважену суму капітальних інвестицій:

Дата	Сума інвестиції, грн.	Зважений коефіцієнт інвестиції*	Середньозважена сума інвестиції, грн.
1 квітня 2020 р.	74000	3/3	74000
1 травня 2020 р.	180000	2/3	120000
1 червня 2020 р.	270000	1/3	90000
			284000

* Частка від ділення кількості днів (місяців) звітного періоду, протягом яких інвестиції були складовою вартості кваліфікаційного активу, на загальну кількість днів (місяців) у цьому звітному періоді.

Норма капіталізації фінансових витрат у II кварталі дорівнює:

$[(200000 \cdot 0,15 \cdot 3/12) + (500000 \cdot 0,13 \cdot 3/12)] : (200000 + 500000) = 23750 / 700000 = 0,0339$ або 3,39 %. Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню у II кварталі до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює 9628 грн. ($284000 \cdot 0,0339$). Сума фінансових витрат ($23750 - 9628$) = 14122 включається до витрат звітного періоду (II кварталу).

Приклад 13.3. За умовами прикладу 13.1 для фінансування будівництва підприємством було випущено цільові облігації на суму 100000 грн. строком на три роки. Річна ставка відсотка за облігаціями становить 12 %. Крім того, упродовж 2020 року підприємство має зобов'язання за нецільовими облігаціями, емітованими два роки тому на суму 500000 грн. Ставка відсотка за цими облігаціями дорівнює 10 %. Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює: $(100000 \cdot 0,12 \cdot 3/12) + (284000 - 100000) \cdot 0,1 \cdot 3/12 = 7600$ (грн.).

Приклад 13.4. 1 січня 2020 року підприємство розпочало будівництво складу. Єдиним борговим зобов'язанням підприємства упродовж I кварталу був довгостроковий вексель (ставка відсотка 11 % річних) на суму 3000000 грн., строк погашення якого настає 31 грудня 2020 року. 1 травня 2020 року підприємство отримало позику на суму 1000000 грн. терміном на один рік. Ставка відсотка за позику становить 9 % річних. Відсотки нараховуються та сплачуються щоквартально. У першому півріччі витрати на будівництво складу становили: 1 січня – 200000 грн., 31 січня – 700000 грн., 28 лютого – 1000000 грн., 31 березня – 1800000 грн., 30 квітня – 2000000 грн., 31 травня – 1700000 грн., 30 червня – 800000 грн..

У I кварталі середньозважена сума витрат, пов'язаних з будівництвом складу, становила: $200000 + (700000 \cdot 2/3) + (1000000 \cdot 1/3) = 1000000$.

Норма капіталізації фінансових витрат у I кварталі дорівнює:
 $(3000000 \cdot 0,11 \cdot 3/12) / 3000000 = 0,0275$.

Загальна сума фінансових витрат у I кварталі дорівнює: $3000000 \cdot 0,11 \cdot 3/12 = 82500$. Сума фінансових витрат, яка підлягає капіталізації у I кварталі 2014 року, дорівнює: $1000000 \cdot 0,0275 = 27500$ (грн.).

Решту фінансових витрат у сумі 55000 ($82500 - 27500$) слід відобразити у складі витрат звітного періоду (I квартал) 2020 року.

У II кварталі середньозважена сума витрат, пов'язаних з будівництвом складу, становила: $(3700000 + 27500) + (2000000 \cdot 2/3) + (1700000 \cdot 1/3) = 5627500$ (грн.). Норма капіталізації фінансових витрат у II кварталі дорівнює:

$(300000 \cdot 0,11 \cdot 3/12) + 100000 \cdot 0,09 \cdot 2/12) / 300000 + 100000 = 0,02438$.

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у II кварталі становить: $5627500 \cdot 0,02438 = 137200$ (грн.), а фактичні фінансові витрати складають: $(3000000 \cdot 0,11 \cdot 3/12) + 1000000 \cdot 0,09 \cdot 2/12) = 97500$ (грн.). Тому сума фінансових витрат, яку слід включити до собівартості кваліфікаційного активу у II кварталі, становить 97500 (грн.).

Схему відображення операцій з обліку фінансових витрат на рахунку 95 «Фінансові витрати» представлено нарис 13.3.:

Накопичення витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями.		
Дебет рахунку 95 «Фінансові витрати»: визнання витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями. Використовуються субрахунки: 951 «Відсотки за кредит», 952 «Інші фінансові витрати». За кредитом – списання на рахунки:		
15 «Капітальні інвестиції» - для обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення необоротного кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу	23 «Виробництво» - для обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення оборотного кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу	79 «Фінансові результати» - в частині визнаних фінансових витрат звітного періоду (крім капіталізованих фінансових витрат)

Рис. 13.3. Схема обліку фінансових витрат

13.4. Облік втрат від участі в капіталі.

Підприємство при здійсненні інвестиційної діяльності 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.

Інвестиційною діяльністю вважають придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

До витрат інвестиційної діяльності належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість 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. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій у асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється методом участі в капіталі.

На рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі” ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства.. По дебету цього рахунка відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”. Даний рахунок має такі субрахунки:

• субрахунок 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” – 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 (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо);

• субрахунок 962 “Втрати від спільної діяльності” – ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій);

• субрахунок 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства” – ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків

або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій).

Типові кореспонденції рахунків з обліку втрат від участі в капіталі наведено в таблиці 13.13

Таблиця 13.13.

Типові кореспонденції рахунків з обліку втрат від участі в капіталі

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання ними збитків, або зменшення власного капіталу підприємств (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо)	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
2	Відображено суму втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування (якщо об'єкт інвестування – спільне підприємство)	962 «Втрати від спільної діяльності»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
3	Відображено суму втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування (якщо об'єкт інвестування – дочірнє підприємство)	963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4.	Списано втрати від участі в капіталі на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Втрати від участі в капіталі»

У додатку 2 до НП(С)БО 16 наведено приклад розрахунку втрат від участі в капіталі (табл. 13.14.)

Таблиця 13.14.

Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва спільного, асоційованого, дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству	Сума збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис.грн.)	Втрати від участі в капіталі (тис.грн.)
1	2	3	4
Підприємство 1	26	10000	2600*
Підприємство 2	44	3000	1320*
Разом	х	13000	3920

* Але не більше вартості фінансових інвестицій

Відображення сум визначених втрат від участі в капіталі на рахунках бухгалтерського обліку інвестора здійснюється на підставі звітності об'єкта інвестування та здійснених на її підставі відповідних розрахунків інвестором, оформлених бухгалтерськими довідками (розрахунками).

13.5. Облік інших витрат.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) – п.29. НП(С)БО 16 «Витрати».

Облік інших витрат ведеться на рахунку 97 “Інші витрати” у розрізі субрахунків:

- субрахунок 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” – відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати пов'язані з їх реалізацією;
- субрахунок 972 “Втрати від зменшення корисності активів” – відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією;
- субрахунок 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” – відображаються витрати за активами і зобов'язаннями не операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;
- субрахунок 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” – відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;
- субрахунок 976 “Списання необоротних активів” – відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрат, пов'язаних з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж);
- субрахунок 977 “Інші витрати діяльності” – відображаються інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 “Інші витрати”;

По дебету субрахунків 971-977 відображаються суми визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших витрат наведені в таблиці 13.15.

Таблиця 13.15.

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення списання вартості довгострокових фінансових інвестицій	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”
2.	Відображено вартість реалізованих поточних фінансових інвестицій		35 «Поточні фінансові інвестиції»
3.	Списано залишкову вартість об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів у зв'язку з реалізацією	972 “Втрати від зменшення корисності активів”	10, 11, 12, субрахунок 184 «Інші необоротні активи»
4	Списано балансову вартість довгострокової дебіторської заборгованості під час її вибуття у зв'язку з реалізацією	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”

<i>продовж.табл.12.15</i>			
5.	Відображено втрати за активами і зобов'язаннями від неопераційної від'ємної курсової різниці	974 "Витрати від неопераційних курсових різниць"	31 "Рахунки в банках", 34 "Короткострокові векселі одержані", 68 «Розрахунки за іншими операціями»
6	Відображено суму уцінки об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 184 «Інші необоротні активи», 35 «Поточні фінансові інвестиції»
7.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів і витрат, пов'язаних з їх ліквідацією	976 «Списання необоротних активів»	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці»
8	Відображено у складі фінансових результатів суму витрат іншої звичайної діяльності звітного періоду	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	97 "Інші витрати"

Підставою для визначення розмірів інших витрат і відображення їх суми на рахунках бухгалтерського обліку та регістрах є: виписки банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку ТМЦ, товарно-транспортна накладна, наряд на відрядну роботу (індивідуальний і для бригади) та ін.. Щомісячне списання інших витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

?	Питання для самоконтролю

1. Яка суть поняття «витрати»?
2. За якими ознаками класифікують витрати?
3. Як класифікують витрати для цілей бухгалтерського обліку?
4. Як класифікують витрати за видами діяльності?
5. Які варіанти обліку витрат використовують підприємства?
6. Які документи є підставою для запису на рахунках обліку витрат діяльності підприємства?
7. Що відносять до витрат операційної діяльності?
8. Які витрати включаються до витрат фінансової діяльності?
9. Які витрати включають до витрат інвестиційної діяльності?
10. Як обліковують втрати від участі в капіталі?
11. Які рахунки використовують для обліку витрат за елементами?

Завдання для перевірки знань

Завдання 13.1.

Необхідно:

- вказати документи, що є підставою для запису на рахунках бухгалтерського обліку;
- визначити необхідні суми;
- відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку за варіантами обліку витрат:

а) із використанням рахунків 8 і 9 класу;

б) із використанням рахунків 9 класу Плану рахунків.

Дані для виконання:

Реєстр господарських операцій ПП. «Колос» за лютий ц.р.

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн..
1	Нараховано заробітну плату інженерно-технічним працівникам та службовцям цеху, дільниці	87860
2	Здійснено нарахування на заробітну плату ЄСВ	?
3	Нараховано знос на обладнання цеху, дільниці	4700
4	Використане паливо для загальновиробничих потреб	2840
5	Використані запасні частини для ремонту обладнання дільниці	760
6.	Списано загальновиробничі витрати	?
7.	Нараховано амортизацію на основні засоби торговельного призначення	5300
8.	Оплачено з поточного рахунку за рекламу продукції	1200
9.	Списані витрати на відрядження експедитора	450
10.	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	760
11.	Списано нестачу коштів у касі підприємства на витрати діяльності	250
12.	Проведено уцінку товару	45
13.	Нараховано відсотки за користування банківським кредитом за місяць	1700
14.	Відображено залишкову вартість списаних основних засобів	2100
15.	Списано витрати на фінансові результати: - адміністративні витрати; - витрати на збут; - фінансові витрати; - інші витрати	?

Завдання 13.2.

Скласти розрахунок розподілу загально виробничих витрат, якщо: нормальна потужність підприємства – 12000 машино-годин, загальновиробничі витрати за нормальної потужності – 84000 грн., в тому числі змінні витрати 6000 грн., фактичні загальновиробничі витрати за даними завдання 13.1., фактична потужність 14000 машино-годин.

Завдання 13.3.

Підприємством за поточний місяць здійснені наступні витрати: нарахована заробітна плата апарату управління підприємства – 15 тис. грн., списано папір для бухгалтерії – 250 грн., списані витрати на зв'язок – 750 грн., нарахована амортизація адміністративної будівлі – 700 грн. нарахована заробітна плата

працівникам відділу реалізації – 5400 грн., списані витрати на пакування продукції – 900 грн., нарахована амортизація по складах готової продукції – 800 грн., сплачено за рекламні послуги 600 грн. (з ПДВ).

Здійснити записи на рахунках бухгалтерського обліку з відображення у обліку витрат діяльності підприємства.

Завдання 13.4.

Необхідно:

- заповнити журнал реєстрації господарських операцій за квітень ц.р., визначити кореспонденції рахунків та необхідні суми;
- вказати документи, що є підставою для запису на рахунках бухгалтерського обліку за господарськими операціями;
- заповнити відомість розподілу загальновиробничих витрат;
- скласти оборотну відомість на кінець звітного періоду.

Дані для виконання:

1. Баланс підприємства “Весна” станом на 31.03. ц.р. р.

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Основні засоби (первісна вартість) (10)	96 000	Зареєстрований капітал (40)	95000
Знос основних засобів (13)	23 600	Додатковий капітал (42)	11000
Незавершене виробництво (23А)	19 300	Резервний капітал (43)	5300
Незавершене виробництво (23Б)	22 700	Нерозподілений прибуток (44)	30500
Виробничі запаси	27200	Короткострокові кредити банків (60)	9100
Готова продукція (26А)	2800	Довгострокові кредити банків (50)	9100
Готова продукція (26Б)	2050	Розрахунки з постачальниками та підрядниками (63)	51000
Готівка (30)	550	Розрахунки з іншими кредиторами (68)	1600
Поточний рахунок (31)	52000	Розрахунки за соціальним страхуванням (65)	1400
Розрахунки з покупцями і замовниками (36)	24000	Розрахунки за податками та платежами (64)	24 300
Розрахунки з підзвітними особами (372)	17000	Розрахунки за виплатами працівникам (66)	1700
Баланс	240 000	Баланс	240 000

2. Журнал господарських операцій за квітень 200х р.

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1.	Надійшли від постачальників запаси (без ПДВ, не сплачено)	2300
2.	Відображено податковий кредит по ПДВ	460
3.	Отримано короткострокову позику банку	20 000
4.	Відпущено за вимогою-накладною сировину і матеріали для потреб виробництва:	
	- на виробництво продукції „А”	13500
	- на виробництво продукції „Б”	11500
	- на загально виробничі потреби	6000

5.	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	
	- продукції „А”	12500
	- продукції „Б”	15500
6.	Утримано з заробітної плати працівників основного виробництва	
	- продукції „А”	2250
	- продукції „Б”	2790
7.	Проведено нарахування на заробітну плату у соціальні фонди працівників зайнятим виготовленням: (згідно чинного законодавства)	
	- продукції „А”	4595
	- продукції „Б”	5698
8.	Нараховано заробітну плату працівникам управління цеху	11500
9.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників управління цеху ЄСВ (згідно з чинним законодавством)	?
10.	Нараховано амортизацію на основні засоби загальновиробничого призначення на суму	13500
11.	Акцептовано рахунок-фактуру енергокомпанії за спожиту для виробничих цілей електроенергію за поточний місяць:	
	- на виробництво продукції „А”	6900
	- на виробництво продукції „Б”	4800
	- на загально виробничі потреби	2300
12.	Визначено, розподілено та списано суму загально виробничих витрат	
	- на виробництво продукції „А”	?
	- на виробництво продукції „Б”	?
13.	За накладною оприбутковано готову продукцію, випущену з виробництва за плановою собівартістю	
	- продукції „А”	127500
	- продукції „Б”	107250
14.	Відображено сум відхилення фактичної собівартості випуску готової продукції від планової за калькуляцією виробничої фактичної собівартості:	
	- продукції „А”	?
	- продукції „Б”	?

Відомість розподілу загально виробничих витрат

Вид продукції	Сума прямих витрат, грн.	Питома вага, %	Розподіл непрямих витрат, грн.	Разом, грн..
„А”				
„Б”				

Завдання 13.5.

Згідно з наказом директора ПП «Едельвейс» (яке розташоване у м. Львові) до м. Києва відряджено менеджера по реалізації для налагодження мережі збуту сонцезахисних окулярів з 01 по 05 вересня поточного року. Цим наказом встановлено розмір добових — 420 грн. за один день відрядження.

З каси підприємства менеджеру видано аванс у сумі 8500 грн.

Після прибуття з відрядження менеджер подав звіт про використання коштів, виданих на відрядження. Згідно з даними цього звіту і доданими підтверджуючими документами, вартість залізничних квитків Львів-Київ та Київ-Львів — 1250 грн. кожен, вартість проживання в готелі за всі дні — 4400 грн.

Необхідно: відобразити господарські операції з обліку витрат на рахунках:

Журнал реєстрації господарських операцій ПП «Едельвейс»

№ з/п	Первинні документи	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Наказ про відрядження, ВКО	Видано аванс на відрядження	?	301	8500
2	Авансовий звіт + квитки, готельний рахунок	Затверджено звіт про використання коштів, виданих у підзвіт та на відрядження - добові (5*420=2100 грн.) - квитки (2*1250=2500 грн.) - проживання (4400 грн.)	? 93 ?	? ? 372	? ? ?
3	Авансовий звіт, ВКО	Відшкодовано працівнику витрати на відрядження $2100+2500+4400 = 9000$ грн. $9000 - 8500 = 500$ грн.	372	301	500
4	Довідка бухгалтерії	Списано витрати на відрядження на фінансові результати	?	93	9000

Тестові завдання:

1. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати визначає:

а) НП(С)БО 16; б) НП(С)БО 9; в) НП(С)БО 15; г) НП(С)БО 22

2. Згідно з НП(С)БО 16 "Витрати" під витратами розуміють:

а) зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

б) збільшення економічних вигод внаслідок збільшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

в) зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу;

г) всі відповіді вірні

3. Облік прямих виробничих витрат ведеться на рахунку:

а) 26 "Готова продукція";

б) 23 "Виробництво";

в) 901 "Собівартість реалізованої готової продукції".

г) 20 "Виробничі запаси"

4. Витрати на збут є витратами від:

а) операційної діяльності;

б) фінансової діяльності;

в) інвестиційної діяльності.

г) іншої діяльності

5. Загальновиробничі витрати підприємства:

а) включаються до собівартості придбаних запасів;

б) списуються на фінансові результати;

в) списуються на витрати виробництва;

г) списуються на собівартість реалізованих товарів.

6. Адміністративні витрати списуються:

- а) на собівартість реалізованої продукції;
- б) на фінансові результати;
- в) на собівартість виготовленої продукції;
- г) на витрати виробництва.

7. Кореспонденція рахунків для списання загальновиробничих витрат має вигляд:

- а) Д-т - 79 – К-т – 91;
- б) Д-т – 91 – К-т – 20;
- в) Д-т – 23 – К-т – 91;
- г) Д-т – 92 – К-т – 23;

8. Списання адміністративних витрат відображається:

- а) Д-т – 79 – К-т – 92;
- б) Д-т – 23 – К-т – 92;
- в) Д-т – 92 – К-т – 90;
- г) Д-т – 26 – К-т 92;

9. Інформація про операційні витрати підприємства міститься у:

- а) ф№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- б) ф№2 Звіт про рух грошових коштів;
- в) ф№3 «Звіт про фінансові результати»;
- г) ф№4 «Звіт про власний капітал»

10. Залишок за рахунком 23 на початок місяця – 15 тис.грн., на кінець – 35 тис.грн., адміністративні витрати – 350 грн, загальновиробничі витрати – 500 грн, прямі матеріальні витрати – 60 тис.грн., прямі витрати на оплату праці і соціальні заходи робітників – 12 тис.грн. Собівартість виготовленої продукції складе,:

- а) 52500; б) 52850; в) 902; г) правильної відповіді не зазначено

11. Списана фактична собівартість реалізованої продукції відображається кореспонденцією рахунків :

- а) Д-т 791 — К-т 901;
- б) Д-т 901 — К-т 26;
- в) Д-т 901 — К-т 23;
- г) Д-т-901- К-т – 791;

12. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі:

- а) адміністративних витрат;
- б) витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;
- в) витрат майбутнього періоду.
- г) не відображаються у бухгалтерському обліку.

13. До основних витрат відносяться витрати:

- а) що виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним;
- б) безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції;
- в) які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;
- г) всі відповіді вірні

14. До накладних відносяться витрати:

- а) що виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним;
- б) безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції;
- в) які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу;
- г) правильної відповіді не зазначено

15. Змінними називають витрати:

- а) величина яких не змінюється або майже не змінюється при зміні обсягу виробництва;
- б) економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місяця і цільового призначення;
- в) величина яких змінюється пропорційно обсягу випуску;
- г) правильної відповіді не зазначено.

16. Залежно від видів діяльності всі витрати поділяються на витрати:

- а) що виникають в процесі звичайної та надзвичайної діяльності;
- б) що виникають в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- в) що виникають у процесі основної і іншої діяльності;
- в) відповіді а), б) і в)

17. Нараховані відсотки за користування позикою банку відносять до:

- а) операційної діяльності;
- б) інвестиційної діяльності;
- в) фінансової діяльності;
- г) іншої діяльності.

Теми рефератів.

1. Характеристика НП(С)БО 16 «Витрати».
2. Класифікація витрат.

Тема 14. Облік доходів і фінансових результатів

- 14.1. Сутність, визнання та класифікація доходів.
- 14.2. Облік доходів діяльності підприємства.
 - 14.2.1. Облік доходів від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг).
 - 14.2.2. Облік інших операційних доходів.
 - 14.2.3. Облік фінансових доходів.
 - 14.2.4. Облік інших доходів.
- 14.3. Облік фінансових результатів.

14.1. Сутність, визнання та класифікація доходів.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства визначає НП(С)БО 15 «Дохід», затверджений наказом Мінфіну України 29.11.1999 року №290, зі змінами та доповненнями у редакції від 03.11.2020. Норми цього НП(С)БО застосовуються підприємствами (організаціями) та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

НП(С)БО15 «Дохід» не поширюється на доходи, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та облікуються за методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- видобуванням корисних копалин.

Дохід - це збільшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

У Податковому кодексі України «*дохід*» – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за її межами.

МСФЗ 18 «Дохід» визначає *дохід* як валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає у результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Проценти — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті — будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним з правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Дивіденди - частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Сукупний дохід — зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками)

Інший сукупний дохід — доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) — звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Критерії визнання доходу, наведені у НП(С)БО 15, застосовуються окремо до кожної операції.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти.

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- ❖ реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій в цінні папери);
- ❖ надання послуг;
- ❖ цільове фінансування;
- ❖ використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання процентів, дивідендів, роялті.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов:

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

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазанані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної

дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, отримується у вигляді процентів, роялті та дивідендів, має визнаватися у такому порядку:

- **проценти** визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди;

- **роялті** визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

- **дивіденди** визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Для визначення моменту визнання доходу потрібно знати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід.

Дохід визнається як елемент діяльності – операційної, фінансової або інвестиційної – якщо відбулася подія його визнання на основі економічного змісту господарської операції та юридичного оформлення.

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат, і відповідно фінансових результатів, у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошей.

Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів.

Податкове законодавство передбачає, що дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар (п.137.1 ПКУ). Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання акта або іншого документа, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. За п.137.4 ПКУ датою отримання доходів, які враховують для визначення об'єкта

оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань).

Критерії оцінки доходу:

- дохід відображається у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;
- якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди;
- у разі відстрочки платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів;
- сума доходу за бартерним контрактом визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшенню або збільшенню відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів;
- якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити не можливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами (рис. 14.1.):

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу **інших операційних доходів** включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.



Рис. 14. 1. Класифікація доходів за П(С)БО 15 «Дохід»

До складу **фінансових доходів** включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу **інших доходів**, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Для цілей оподаткування доходи класифікують на дві групи:

- доходи, які враховуються для розрахунку оподаткованого прибутку;
- доходи, які не враховуються для розрахунку оподаткованого прибутку.

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкту оподаткування, класифікуються за такими групами (рис. 14.2.):

- дохід від операційної діяльності, що включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг та дохід банківських установ;
- інші доходи.

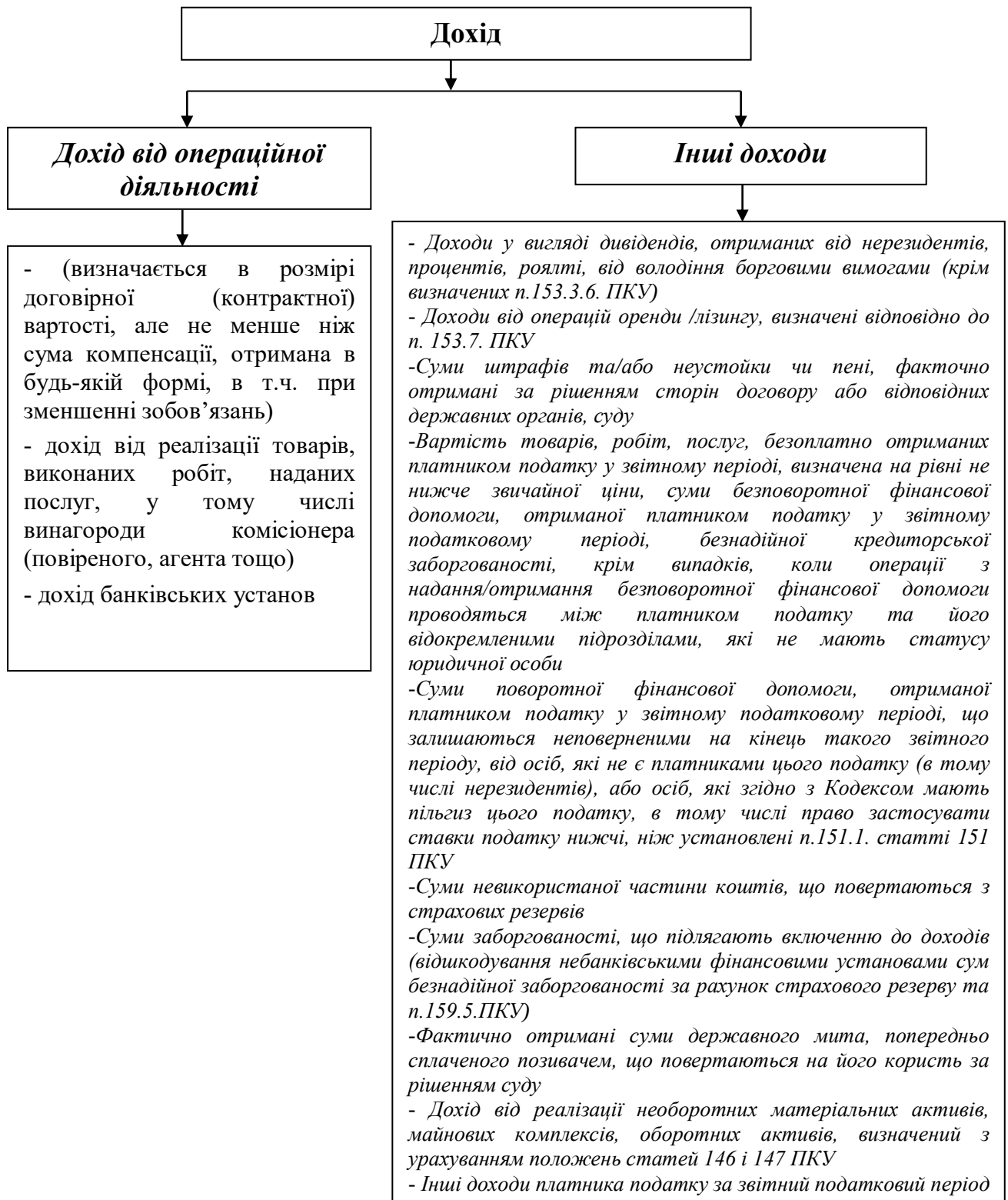


Рис. 14.2. Класифікація доходів за Податковим кодексом України

Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ.

Залежно від місця виникнення доходу розрізняють доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства. У залежності від складу та відображення інформації про доходи у фінансовій звітності розрізняють сукупний дохід та інший сукупний дохід.

З метою управлінського обліку доходи класифікуються у різних джерелах за такими напрямками: для прогнозування і планування; для прийняття управлінських рішень; для контролю. (табл.14.1.)

Таблиця 14.1.

Класифікація доходів для цілей управлінського обліку

Напрямок використання	Ознака класифікації	Вид доходу
Для прогнозування і планування	За можливістю планування	Планові, позапланові
	За ступенем узагальнення	Доходи підприємства, доходи центрів відповідальності
	За впливом інфляційних процесів	З високим, середнім і низьким ризиком знецінення вартості
	За можливістю передбачення	Звичайні (виникають у ході звичайної діяльності), надзвичайні (стихійні лиха, техногенні аварії тощо)
Для прийняття управлінських рішень	За впливом управлінських рішень	Релевантні, нерелевантні
	За регулярністю отримання	Систематичні, разові
	За можливістю вибору	Альтернативні, імперативні
	За ступенем регулювання	Контрольовані, неконтрольовані
	За ступенем ризику отримання	Із суттєвим ризиком, з низьким ризиком
Для контролю	За центрами відповідальності	За центрами прибутку, за центрами доходу

При прийнятті рішення щодо застосування того чи іншого рахунку доходів та витрат для визначення фінансового результату, підприємства повинні здійснити аналіз їх господарських операцій на предмет відповідності певному виду діяльності залежно від мети створення підприємства. Класифікація рахунків обліку доходів і витрат за видами діяльності у Плані рахунків з метою визначення фінансових результатів подана у таблиці 14.2. Вона дозволяє виділити групи доходів за ознакою відношення до фінансового результату діяльності:

- доходи, що відносяться до результату операційної діяльності;
- доходи, що враховуються при визначенні результату фінансових операцій;
- доходи, що враховуються при визначенні результату іншої діяльності.

Таблиця 14.2.

Узагальнена класифікація рахунків доходів та витрат з метою визначення фінансових результатів підприємства

Вид діяльності		Статті доходів	Статті витрат
Діяльність підприємства	звичайна діяльність	Результат операційної діяльності (791)	
		70 “Дохід від реалізації”: 701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” 704 “Вирахування з доходу” 705 «Перестраховування» 71 “Інший операційний дохід” 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» 711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” 713 “Дохід від операційної оренди активів” 714 “Дохід від операційної курсової різниці” 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки” 716 “Відшкодування раніше списаних активів” 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” 719 “Інші доходи від операційної діяльності”	90 “Собівартість реалізації”: 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” 902 “Собівартість реалізованих товарів” 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” 91 «Загальновиробничі витрати» 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 94 “Інші витрати операційної діяльності” 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» 941 “Витрати на дослідження і розробки” 942 “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти” 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 944 “Сумнівні та безнадійні борги” 945 “Втрати від операційної курсової різниці” 946 “Втрати від знецінення запасів” 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” 949 “Інші витрати від операційної діяльності”
	інша операційна діяльність		
Діяльність підприємства	звичайна діяльність	Результат фінансових операцій (792)	
		72 “Дохід від участі в капіталі” 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства” 722 “Дохід від спільної діяльності” 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства” 73 “Інші фінансові доходи” 731 “Дивіденди одержані” 732 “Відсотки одержані” 733 “Інші доходи від фінансових операцій”	96 “Втрати від участі в капіталі” 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” 962 “Втрати від спільної діяльності” 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства” 95 “Фінансові витрати” 951 “Відсотки за кредит” 952 “Інші фінансові витрати”
	інша звичайна діяльність підприємства	Результат іншої діяльності (793)	
Діяльність підприємства	звичайна діяльність	74 “Інші доходи” 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” 742 “Дохід від відновлення корисності активів” 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” 746 “Інші доходи” 76 «Страхові платежі»	97 “Інші витрати” 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” 972 “Втрати від зменшення корисності активів” 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” 976 “Списання необоротних активів” 977 “Інші витрати діяльності”
	інша звичайна діяльність підприємства		
		98 «Податок на прибуток»	

14.2. Облік доходів діяльності підприємства

14.2.1. Облік доходів від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)

Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суми знижок наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу ведеться на рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

По кредиту рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результати зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання доходу від реалізації у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації організовується щодо кожного об’єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок (рис. 14.3.).

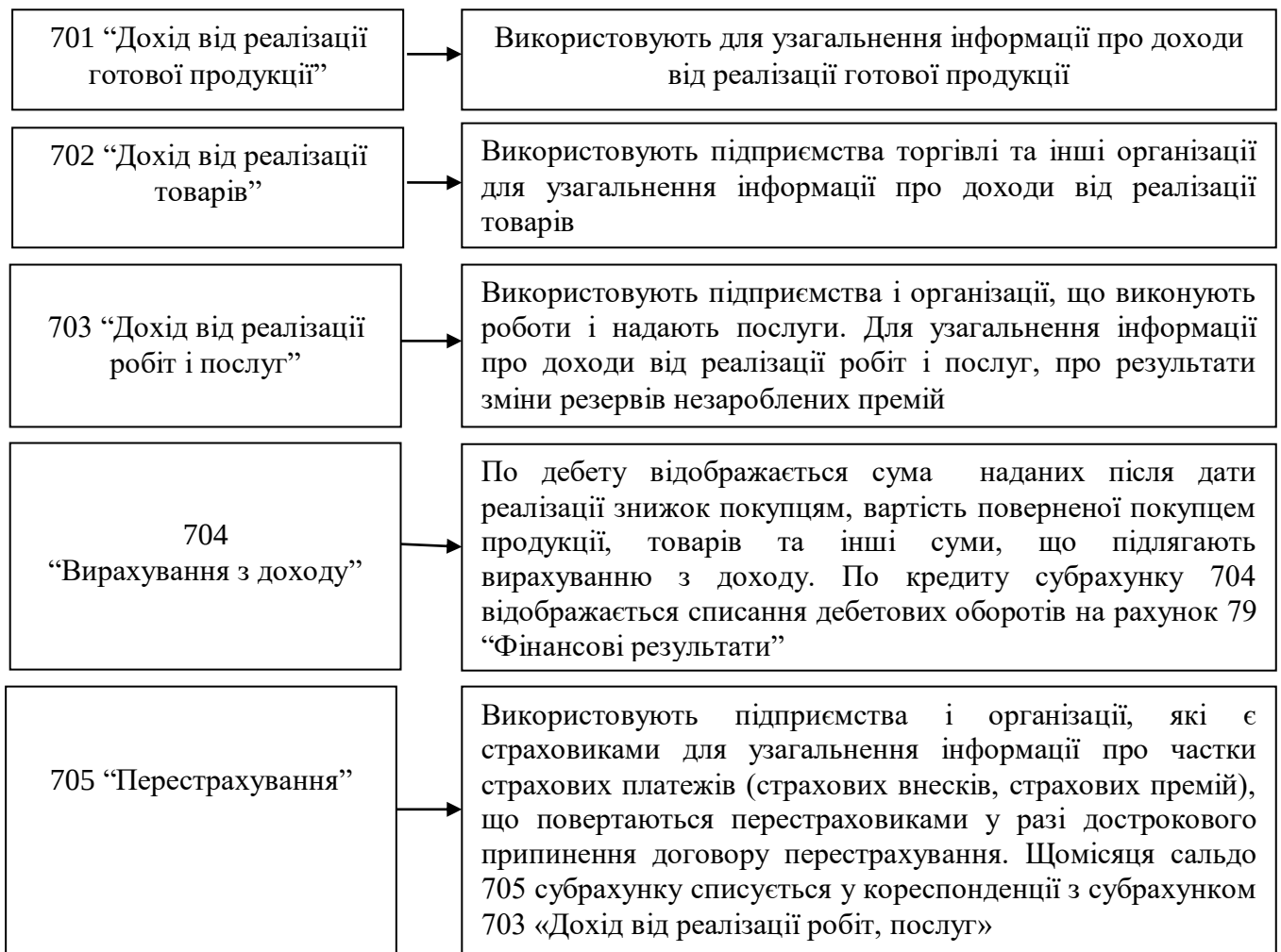


Рис. 14.3. Характеристика субрахунків до рахунку 70 “Доходи від реалізації”

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Типові кореспонденції рахунків по рахунку 70 «Дохід від реалізації», наведено в табл. 14.3.

Таблиця 14.3.

Облік доходів від реалізації

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображення доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)	31 або 36	70
Відображено суми непрямих податків, одержані у складі доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	70	64
Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням непрямих податків	70	791
Отримано основні засоби в обмін на неподібний об'єкт	15	70
На забезпечення заборгованості покупцем виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації	34	70
Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам	37	70
Визнано дохід від реалізації різним контрагентам	68	70
Відображено надходження страхових платежів від страхувальника	76	703
Списання на рахунок фінансових результатів дебетових оборотів: за наданими після дати реалізації знижками, сумами, продукції, поверненими покупцями, та іншими сумами, що підлягають виключенню із доходів	79	704
Списано доходи від реалізації за вирахування податку на додану вартість на фінансовий результат	70	79

У разі реалізації продукції на умовах попередньої оплати в бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи:

1) на суму авансового платежу, здійсненого покупцем готової продукції (при одержанні суми авансового платежу дохід не визнається):

Д-т: 311, К-т: 681.

Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної):

Д-т: 643, К-т: 641.

2) на суму визнаного доходу від реалізації продукції: Д-т: 681, К-т: 701.

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від операційної діяльності є: договори купівлі-продажу, міни, дарування, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, накладні прибуткові касові ордери, виписки банку та ін. Віднесення доходу від реалізації на фінансові результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки) бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 70 «Доходи від реалізації» при журнальній формі обліку здійснюється у Журналі №6, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку – у розділі III Відомості 5-М.

14.2.2. Облік інших операційних доходів.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) використовують рахунок 71 “Інший операційний дохід”. По кредиту рахунка відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Характеристика субрахунків до рахунку 71 “Інший операційний дохід” подано на рис.14.4.

710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”	→	узагальнюється інформація про доходи від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти”	→	узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти
712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	→	узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо)
713 “Дохід від операційної оренди активів”	→	узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
714 “Дохід від операційної курсової різниці”	→	узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами та зобов’язаннями підприємств, пов’язаних з операційною діяльністю підприємства
715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”	→	відображаються штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування визнаних збитків
716 “Відшкодування раніше списаних активів”	→	узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів
717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”	→	відображаються доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності
718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”	→	узагальнюється інформація про безоплатно отримані підприємством активи
719 “Інші доходи від операційної діяльності”	→	відображаються інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 “Інший операційний дохід”, зокрема, про доходи від операцій з тарою

Рис. 14.4. Характеристика субрахунків до рахунку 71 “Інший операційний дохід”

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів, видами валют та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших операційних доходів наведені у таблиці 14.4.

Таблиця 14.4.

Облік інших операційних доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	31	711
2.	Відображено доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо)	30; 31; 34; 36; 37	712
3.	Відображено доходи від операційної оренди активів	30; 31; 37	713
4.	Відображено дохід від операційної курсової різниці	30; 31; 36; 37	714
5.	Відображено штрафи, пені, неустойки, які визнані боржником підприємства, або щодо яких одержані позитивні рішення суду	36; 37; 68	715
6.	Відображено суму відшкодувань підприємству вартості раніше списаних активів	10; 11; 12; 20; 21; 22»; 25; 28; 30; 31.	716
7.	Відображено доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності	50; 51; 60; 62; 63; 66; 68	717
8.	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	20; 22; 28; 30; 48	718
9.	Відображено доходи за результатами проведених інвентаризацій оборотних і необоротних активів підприємств	10; 20; 21; 22; 25; 28; 30	719
10.	Відображено суму податків та платежів, отриманих у складі іншого операційного доходу	71	64
11.	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	791

Бухгалтерськими документами з обліку інших операційних доходів є: прибуткові касові ордери, виписки банку, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договір оренди, контракти та договори, документально оформлені рішення судових органів, акти проведення інвентаризації каси, інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей та ін..

Віднесення інших операційних доходів на фінансовий результат від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії

Узагальнення даних по рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється у Журналі №6, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку – у розділі III Відомості 5-М.

14.2.3. Облік фінансових доходів.

Доходи від фінансових операцій включають: дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

Дохід від участі в капіталі — це дохід від фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі — це метод обліку інвестицій, згідно якого балансова вартість інвестицій відповідно збільшується чи зменшується на суму збільшення чи зменшення долі інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Згідно НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» метод участі в капіталі застосовується для обліку інвестицій в асоційовані, спільні і дочірні підприємства, які як правило є пов'язаними сторонами для інвестора.

Доходи від фінансових інвестицій можуть бути отримані: у вигляді відсотків, доходів від володіння корпоративними правами (дивідендів), від майнових прав у вигляді роялті, за рахунок зростання вартості інвестицій (експертна оцінка або ринкова вартість перевищує собівартість) та шляхом участі у капіталі.

Дохід від здійснених фінансових інвестицій (якщо він може бути достовірно оцінений та існує ймовірність надходження економічних вигод, пов'язаних з утриманням інвестицій) визнається та розподіляється між звітними періодами у такому порядку:

Дохід від участі у капіталі — визначається на дату балансу на підставі | фінансових звітів дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, доходи від зростання вартості — у тому періоді, коли здійснено переоцінку, або реалізовано фінансову інвестицію, дисконт — протягом періоду з моменту придбання фінансових інвестицій, до моменту їх погашення, за методом ефективної ставки відсотка

Для узагальнення інформації про доходи від фінансових інвестицій в інші підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, Планом рахунків призначено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», який має такі субрахунки:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 722 «Дохід від спільної діяльності»;
- 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків або зростання власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. Зокрема внаслідок одержання спільними

підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та за іншими ознаками, визначеними підприємством.

Записи щодо відображення в обліку інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, наведено в табл. 14.5.

Таблиця 14.5.

**Записи щодо відображення у обліку інвестицій,
облік яких ведеться за методом участі в капіталі**

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено доходи, пов'язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими, спільними, дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок переоцінки необоротних активів та інвестицій	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
2	Нараховані підприємством дивіденди від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
3	Віднесено доходи від участі в капіталі, отримані за звітний рік, до складу результату від фінансових операцій	72 «Дохід від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»

Щомісячне списання доходів від участі в капіталі на результат фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівником бухгалтерії.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» використовується для відображення дивідендів, процентів та інших доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). Характеристика рахунку представлена у таблиці 14.6.

Таблиця 14.6.

Характеристика рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Кореспондує за дебетом з кредитом	Субрахунок	Узагальнюється інформація про:	Кореспондує за кредитом з дебетом
Рахунок 79 «Фінансові результати», субрахунок 792 «Результат фінансових операцій»	731 «Дивіденди одержані»	Належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними	Рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»; 34 «Короткострокові векселі одержані»; 35 «Поточні фінансові інвестиції»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 50 «Довгострокові позики»; 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»; 60 «Короткострокові позики»; 67 «Розрахунки з учасниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»
	732 «Відсотки одержані»	Відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо	
	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	Інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73	

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Облік операцій, пов'язаних із отриманням інших фінансових доходів наведено в табл. 14.7.

Таблиця 14.7.

Типові кореспонденції рахунків з обліку операцій, пов'язаних з отриманням інших фінансових доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано суму дивідендів, процентів для отримання	373	731; 732
2.	Відображено інший фінансовий дохід, зокрема за здані у фінансову оренду необоротні активи	68	732
3.	Одержані інші доходи від фінансових операцій (роялті)	30; 31	733
4.	Відображено дисконт за фінансовою інвестицією	14; 35	733
5.	Відображено виникнення (збільшення) іншої довгострокової дебіторської заборгованості, яка не обліковується на субрахунках №161, 162, зокрема, розрахунки за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків	163	733
6.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками та переведено до поточної заборгованості довгострокових зобов'язань за облігаціями	50; 52	733
7.	Відображено інші доходи від фінансових операцій, погашення (списання) заборгованості постачальниками, зменшення (погашення) заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками, надходження від різних організацій некомерційного характеру	60; 63; 67; 68	733
8.	Погашено (списано) довгострокову дебіторську заборгованість	73	16
9.	Списано інші фінансові доходи, отримані за звітний рік.	73	792

Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій», що дає змогу визначити результат від фінансової діяльності підприємства.

Журнал 6 призначено для узагальнення інформації про доходи від фінансової діяльності підприємства (за кредитом рахунків 72, 73). У Відомості 6.1 накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства.

14.2.4. Облік інших доходів.

Інші доходи підприємств обліковуються на рахунку 74 «Інші доходи», по кредиту якого обліковуються визнані доходи, а по дебету – їх списання в кредит субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

Характеристика рахунку 74 «Інші доходи» подана у таблиці 14.8.

Таблиця 14.8.

Характеристика рахунку 74 «Інші доходи»

Кореспондує за дебетом з кредитом	Субрахунок	Узагальнюється інформація про:	Кореспондує за кредитом з дебетом
64 «Розрахунки за податками і платежами» і в порядку закриття рахунку на »рахунок 79 «Фінансові результати», субрахунок 793 «Результат іншої діяльності»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	Доходи від реалізації фінансових інвестицій	Рахунків: 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 34, 35, 37, 42, 46, 48, 50, 51, 52, 53, 55, 63, 64, 65, 67, 68, 69.
	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	Доходи від реалізації необоротних активів	
	744 «Дохід від не операційної курсової різниці»	Курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою ті інвестиційною діяльністю підприємства	
	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	Доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій	
	746 «Інші доходи»	Інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи».	

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших доходів представлено у таблиці 14.9.

Таблиця 14.9.

Типові кореспонденції рахунків з обліку інших доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	31; 37	741
2	Відображено дохід від реалізації необоротних активів	37; 68	742
3.	Відображено дохід від не операційної курсової різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю	30; 31	744
4	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій	14, 15, 20; 21; 28	745
5.	Відображено списання кредиторської заборгованості, яка не виникла в ході операційного циклу	50; 60; 68	746
6.	Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції, оціненої на дату балансу за справедливою вартістю	14; 35	746
7.	Відображено різницю між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій (емісійний дохід)	421	746
8.	Зменшено заборгованість підприємства перед засновниками та учасниками товариства (реінвестування доходів)	67	746
9.	Відображено суму податків і платежів, які були отримані у складі інших доходів	74	64
10.	Списано інші доходи на результати іншої діяльності	74	793

Щомісячне списання доходів на результати іншої діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 74 «Інші доходи» здійснюється у Журналі №6, а при спрощеній формі – у Відомості 5-М.

14.3. Облік фінансових результатів.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди. Економічна вигода у формі кінцевого результату діяльності може бути як позитивною (прибуток), так і негативною (збиток).

У НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначено, що:

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Взаємозв'язок наведених категорій представлений на рис.14.5.



Рис. 14.5. Форми фінансового результату діяльності підприємства

Прибуток є також елементом власного капіталу підприємства (у формі нерозподіленого прибутку підприємства).

З точки зору міжнародних стандартів фінансової звітності прибуток трактується як залишкова величина після вирахування витрат із доходів з урахуванням коригувань, що забезпечують збереження власного капіталу на рівні, котрий відповідає його величині на початок звітного періоду.

НП(С)БО 17 "Податок на прибуток" трактує терміни:

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Згідно норм ПКУ, об'єктом податку на прибуток є прибуток із джерелом надходження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених статтями 135-137 кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного періоду, визначених згідно зі статтями 138-143 Кодексу з урахуванням правил, встановлених ст152 Кодексу.

Фінансовий результат до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат).

Визначення **фінансового результату у бухгалтерському обліку** підприємств полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду, а процес цього розрахунку включає такі етапи:

1. Визначення валового прибутку (збитку).
2. Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) – від операційної діяльності
3. Визначення фінансового результату до оподаткування.
4. Визначення чистого прибутку підприємства.

Валовий прибуток (збиток) визначається як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат до оподаткування діяльності визначається як алгебраїчна сума фінансового результату від операційної діяльності, доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів, інших доходів за мінусом фінансових витрат, втрати від участі в капіталі та інших витрат підприємства.

Чистий прибуток (збиток) - це різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період та витрат з податку на прибуток.

З метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду, дані про всі доходи і витрати, які мали місце у звітному періоді підприємства (організації, установи) наводять у ф№2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Схематично порядок розрахунку чистого прибутку у ф №2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) а також напрями його використання подано на рис. 14.6.

Для обліку фінансових результатів підприємств призначено тимчасовий, результатний рахунок 79 "Фінансові результати", який має ознаки пасивного рахунку. По кредиту рахунку 79 "Фінансові результати" на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться щодо результатів під кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок:

- 791 «Результат операційної діяльності» ;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності».

Сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Основні бухгалтерські проводки, що застосовуються підприємствами по рахунку 79 "Фінансові результати", наведені в таблиці 14.10.

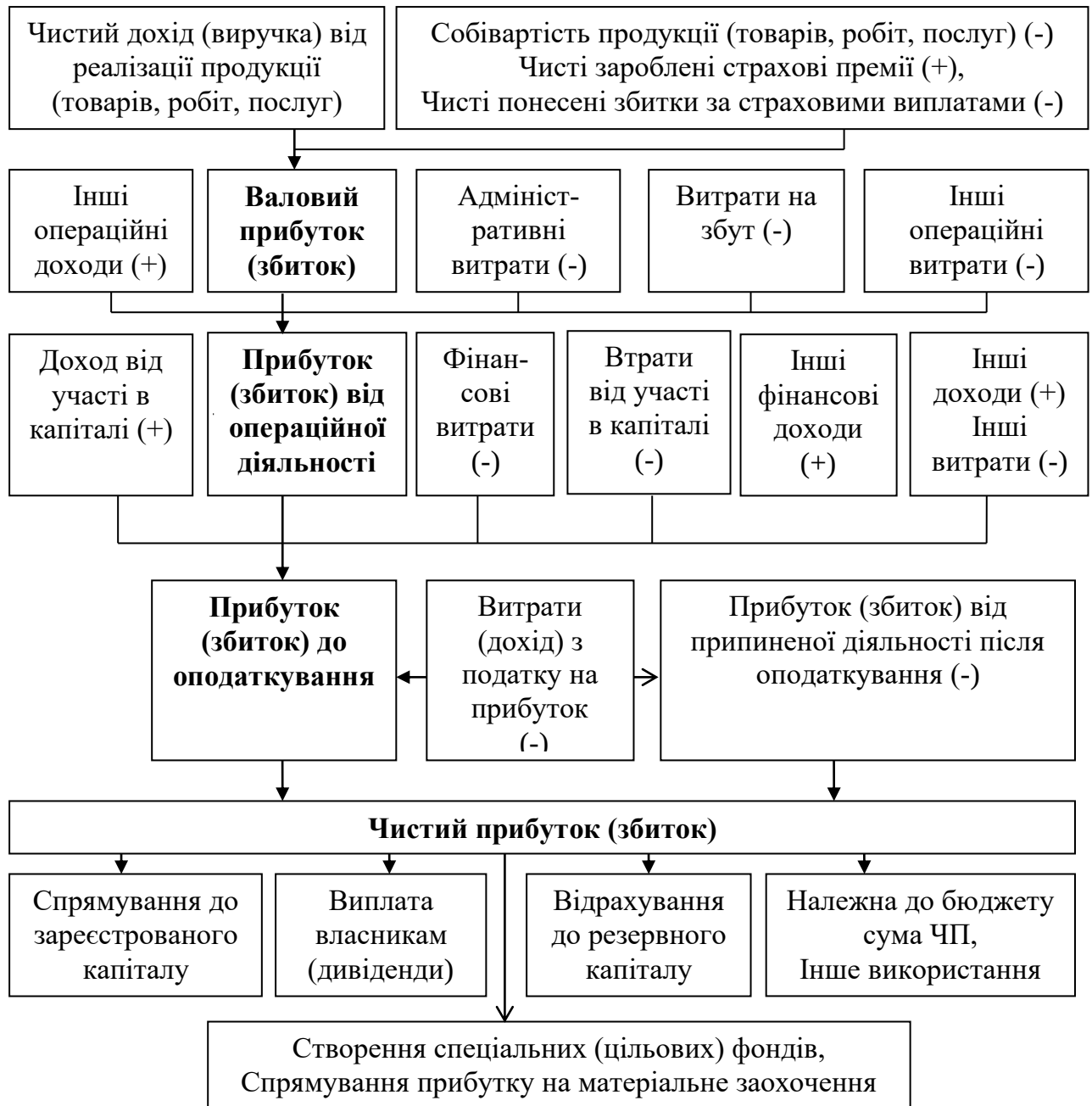


Рис. 14.6. Схема розрахунку та напрямів використання чистого прибутку підприємства

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», списують суми в порядку закриття рахунків обліку витрат на фінансові результати кореспонденціями, поданими у таблиці 14.11.

Кореспонденції рахунків з обліку фінансових результатів

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Списано на фінансовий результат чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	70 "Доходи від реалізації"	79 "Фінансові результати"
2.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	90 "Собівартість реалізації"
3.	Віднесено інші операційні доходи на фінансовий результат	71 «Інший операційний дохід»	79 "Фінансові результати"
4.	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"
5.	Списано на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	93 «Витрати на збут»
6.	Списано на фінансовий результат інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	94 "Інші витрати операційної діяльності"
7.	Віднесено на фінансові результати доходи від участі в капіталі, визнані у звітному періоді	72 «Дохід від участі в капіталі»	79 "Фінансові результати"
8.	Списано інші фінансові доходи на результати фінансових операцій	73 «Інші фінансові доходи»	79 "Фінансові результати"
9.	Списано на фінансовий результат фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	95 "Фінансові витрати"
10.	Списано на фінансовий результат понесені протягом звітного періоду втрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	79 "Фінансові результати"	96 "Втрати від участі в капіталі"
11.	Списано на фінансовий результат інші витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	97 "Інші витрати"
12.	Списано на результат іншої діяльності інші доходи звітного періоду	74 «Інші доходи»	79 "Фінансові результати"
13.	Списано на фінансовий результат витрати, понесені протягом звітного періоду при нарахуванні податку на прибуток, отриманий за даними бухгалтерського обліку	79 "Фінансові результати"	98 "Податки на прибуток"
14.	Відображено фінансовий результат - прибуток - збиток	79 "Фінансові результати" 442 «Непокриті збитки»	441 «Прибуток нерозподілений» 79 "Фінансові результати"

Таблиця 14.11.

Типові кореспонденції рахунків з формування та обліку фінансових результатів підприємствами, що для обліку витрат використовують 8 клас рахунків «Витрати за елементами»

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Списано на фінансовий результат чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	70 "Доходи від реалізації"	79 "Фінансові результати"
2.	Віднесено інші операційні доходи на фінансовий результат	71 «Інший операційний дохід»	79 "Фінансові результати"
3.	Віднесено на фінансові результати доходи від участі в капіталі, визнані у звітному періоді	72 «Дохід від участі в капіталі»	79 "Фінансові результати"
4.	Списано інші фінансові доходи на результати фінансових операцій	73 «Інші фінансові доходи»	79 "Фінансові результати"
5.	Списано на результат іншої діяльності інші доходи звітного періоду	74 «Інші доходи»	79 "Фінансові результати"
6.	Списання витрат підприємства на фінансові результати:	79 "Фінансові результати"	
	- матеріальні витрати		80 «Матеріальні витрати»
	- витрати на оплату праці		81 «Витрати на оплату праці»
	- відрахування на соціальні заходи		82 «Відрахування на соціальні заходи»
	- амортизація		83 «Амортизація»
	- інші операційні витрати		84 «Інші операційні витрати»
	- інші затрати		85 «Інші затрати»
7.	Списано на фінансовий результат витрати, понесені протягом звітного періоду при нарахуванні податку на прибуток, отриманий за даними бухгалтерського обліку	79 "Фінансові результати"	98 "Податки на прибуток"
8.	Відображено фінансовий результат		
	- прибуток	79 "Фінансові результати"	441 «Прибуток нерозподілений»
	- збиток	442 «Непокриті збитки»	79 "Фінансові результати"

З метою визначення фінансового результату (прибутку або збитку) підприємства у бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Схематично модель визначення та відображення фінансового результату підприємства на рахунок 79 «Фінансові результати» відображено на рис.14.7.

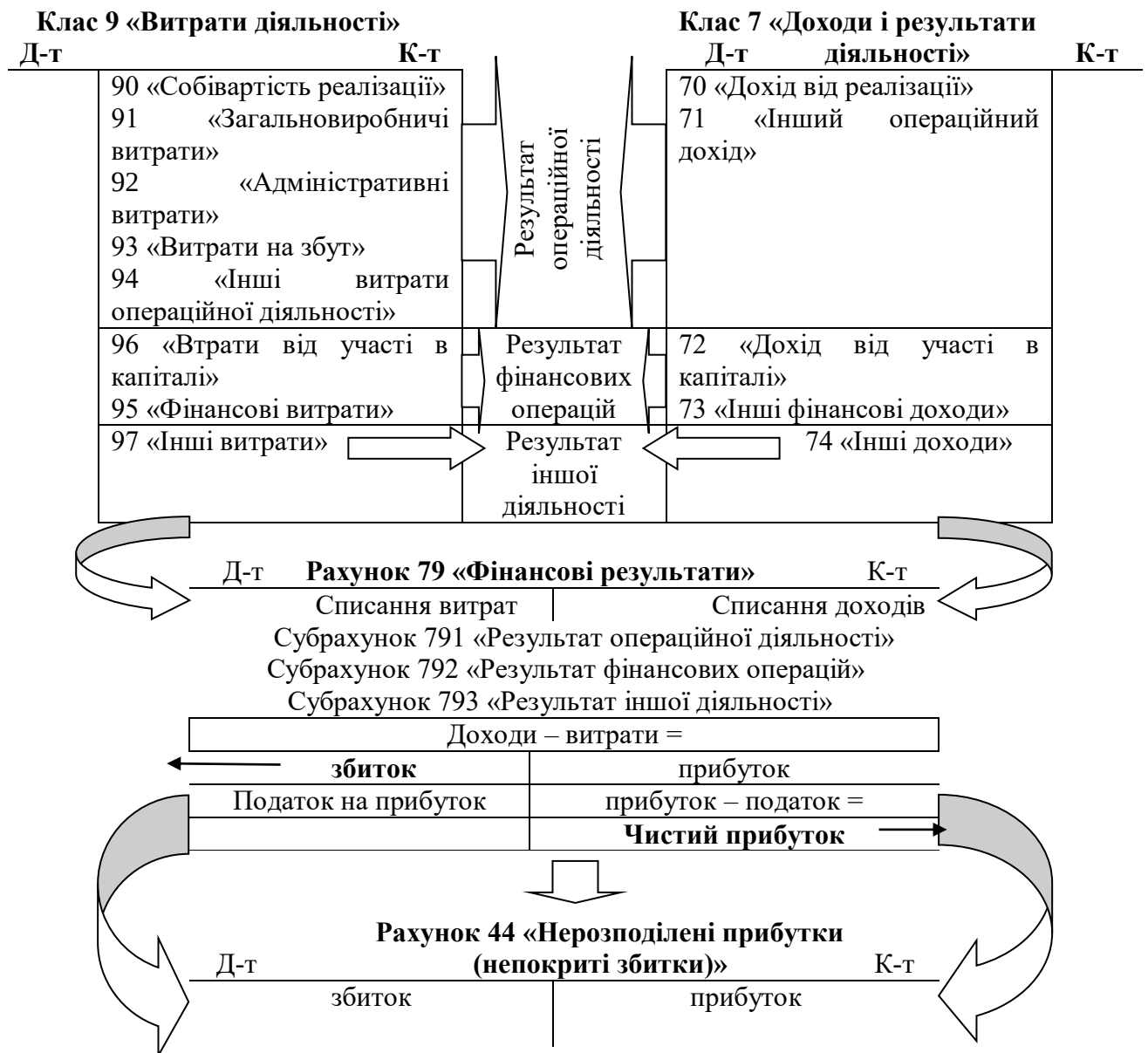


Рис.14.7. Схема визначення та відображення фінансового результату на рахунку 79 «Фінансові результати»

Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, відображається по дебету 98 "Податок на прибуток" (якщо підприємство використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності") або 85 "Інші витрати" (якщо підприємство застосовує рахунки класу 8 "Витрати по елементах") із кредиту 641 "Розрахунки по податках". Формою податкової звітності, яка дає інформацію про доходи та фінансові результати є Декларація з податку на прибуток.

За вимогами НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» підприємства України повинні визначати тимчасові різниці, що виникають через відмінності в оцінках активів зобов'язань за даними фінансової звітності та податковою базою. Підприємства можуть визначати їх щоквартально, визнаючи при цьому у проміжній звітності і відстрочені податкові активи або відстрочені податкові зобов'язання.

Типові проведення з обліку податку на прибуток подано у таблиці 14.12.

Таблиця 14.12.

Типові проведення з обліку податку на прибуток

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Податок на прибуток		
Нараховано податок на прибуток	98	641/2
Перераховано до бюджету суму податку на прибуток	641/2	311
Списано на фінансовий результат суму податку на прибуток	79	98
Відображено суму відстроченого податкового активу	17	641/2
Відображено відстрочені податкові зобов'язання	98	54
Штрафні санкції та пеня		
Нараховано штраф та пеня за несвоєчасну сплату податків і зборів	94	64
Перераховано до бюджету штрафи та пеню	64	311

Залишений нерозподілений за звітний рік прибуток (або непокритий поточними доходами збиток) перераховують на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" за підсумками рахунку 79 «Фінансові результати».

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку за такими субрахунками:

441 "Прибуток нерозподілений"

442 "Непокриті збитки"

443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"

По кредиту рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету - збитки та використання прибутку.

Аналітичний облік на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться тільки за оборотами звітного року наростаючим підсумком з початку звітного періоду і до кінця звітного року за напрямками використання, передбаченими Статутом (іншим установчим документом) підприємства. Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Типові кореспонденції рахунків з використання прибутку подано у таблиці 14.13.

Таблиця 14.13.

Типові кореспонденції рахунків з використання прибутку

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок реінвестування прибутку підприємства	441	401
2.	Списано вартість анульованих або переданих акцій (часток) за рахунок нерозподіленого прибутку	441	45
3.	Використання резервного капіталу на збільшення суми нерозподіленого прибутку	43	441
4.	Відображено фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників	45	441

продовж.табл. 14.13.			
5.	Збитки, списані за рахунок: - нерозподіленого прибутку; - пайового капіталу; - додаткового капіталу; - резервного капіталу	441 41 42 43	442
6.	Використано прибуток: - нараховано дивіденди власникам; - на збільшення зареєстрованого капіталу; - створення (збільшення) резервного капіталу;	443	671 40 43
7.	За підсумками звітнього періоду на суму прибутку, використаного у звітному році - збільшено непокриті збитки - зменшено суму нерозподіленого прибутку	442 441	443

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до НП(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" відображається кореспонденцією рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

?	Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «Доходи».
2. Які умови визнання доходів підприємства?
3. Як класифікують доходи?
4. Яке призначення рахунку 70 та його відповідних субрахунків?
5. Які особливості відображення в бухгалтерському обліку різних видів доходів?
6. З чого складається фінансовий результат діяльності підприємства?
7. Яка є методика визначення фінансових результатів діяльності підприємства?
8. Як здійснюється відображення фінансових результатів діяльності підприємства на рахунках бухгалтерського обліку?
9. Дайте визначення нерозподіленого прибутку підприємства.
10. Які напрями використання прибутку?

Завдання для перевірки знань

Завдання 14.1.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити чистий дохід від реалізації продукції та фінансовий результат діяльності підприємства (чистий прибуток (збиток)).

Дані для виконання: Підприємство реалізувало у звітному періоді готової продукції на суму 359000 тис.грн.(з ПДВ), собівартість продукції склала 250000 тис.грн., адміністративні витрати становили 12 тис.грн., Витрати на збут – 16 тис.грн. За умовами договору постачання на 80% реалізованої продукції було здійснено попередню оплату, 20% реалізованої продукції було відвантажено на умовах післяоплати.

Завдання 14.2.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити дохід від реалізації виробничих запасів, якщо:

1. Покупцеві реалізовано паливо:
 - фактична собівартість палива – 224860 грн.
 - реалізаційна ціна палива відповідно накладній - 368546 грн. (без ПДВ).
2. Відобразити оплату покупця за паливо на поточний рахунок в установі банку. Суму визначити.

Завдання 14.3.

Визначити суму доходу підприємства, відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Дані для виконання:

Відповідно до рішення суду постачальнику пред'явлено штраф за порушення господарських договорів в сумі 1750 грн.. Постачальником сплачений штраф на поточний рахунок.

Завдання 14.4.

Визначити дохід від ліквідації основних засобів, відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Дані для виконання:

- балансова вартість основних засобів – 45700 грн.
- нараховано знос (амортизація) – 44985 грн.
- оприбутковано при ліквідації основних засобів:
 - запасні частини – 1200 грн.
 - металобрухт – 756 грн.
- нараховано заробітну плату за розробку основних засобів – 245 грн.
- нараховано суми на соціальні заходи - ? грн.

Завдання 14.5.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку та визначити дохід, якщо:

1. Підприємством реалізовано покупцю необоротні активи: фактична собівартість реалізованих необоротних активів – 74560 грн., сума зносу – 39780 грн., реалізаційна ціна (без ПДВ) – 52000 грн.
2. Покупцем оплачено за необоротні активи на поточний рахунок - ? грн.
3. Суму ПДВ перераховано до бюджету - ? грн.

Завдання 14.6.

Визначити суму ПДВ, якщо сума реалізованої продукції становить 25 000 грн. з ПДВ.

Визначити суму реалізованої продукції з ПДВ, якщо сума реалізації без ПДВ становить 74 000 грн., ставка ПДВ – 20 %.

Визначити суму реалізованої продукції з ПДВ, якщо сума реалізації без ПДВ становить 3 000 грн., ставка ПДВ – 7 %.

Визначити суму податку на прибуток, якщо доходи становлять 51 000 грн., а витрати – 35 000 грн.

Завдання 14.7.

Відобразити на рахунках операції, визначити фінансовий результат діяльності підприємства - (чистий прибуток (збиток)).

Дані для виконання:

Реєстр господарських операцій за квітень

№	Зміст операції	Сума, грн.	
		Варіант 1	Варіант 2
1	Видано з каси аванс підзвітній особі	800	1500
2.	Використано підзвітні суми на відрядження керівника підприємства	800	1400
3	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом продукції	1500	2500
4	Проведено нарахування на заробітну плату згідно чинного законодавства	?	?
5	Списано кошти на витрати, пов'язані з дослідженнями та розробками нових видів продукції	-	1200
6.	Отримано кошти за реалізовані виробничі запаси	14400	13400
7.	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	9700	9700
8	Визнано нестачу матеріалів на складі	300	300
9	Нараховано амортизацію виробничого обладнання	1250	1250
10.	Відпущено матеріали на виробництво продукції	16500	16500
11.	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва та проведені нарахування у соціальні фонди згідно чинного законодавства	8700 ?	8700 ?
12.	Оприбутковано готову продукцію	25000	25000
13.	Отримано на поточний рахунок попередню оплату від покупця за реалізовану продукцію (з ПДВ)	17500	14200
14.	Відображено ПДВ	?	?
15.	Відвантажено продукцію покупцю і списано її собівартість	8300	8300

Завдання 14.8.

Підприємство реалізувало покупку продукцію на суму 87000 грн. з ПДВ. Собівартість реалізованої продукції – 49500 грн. Доходи і витрати списано на фінансові результати, визначено чистий прибуток. Відобразити операції на рахунках обліку.

Завдання 14.9. (зразок)

Проставити кореспонденцію рахунків, розрахувати фінансовий результат діяльності:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Придбано матеріали на суму 5000 грн. (без ПДВ)	20	63	5000
Відображено податковий кредит з ПДВ – ? $5000 \cdot 0,20 =$	641	63	1000
Витрати на перевезення матеріалів власним транспортом – 600 грн.	20	661, 651, 131, 203	600
Зарплата за розвантаження матеріалів – 1200 грн.	20	661	1200
Нараховано ЄСВ (22%) на зарплату – ? $1200 \cdot 0,22 =$	20	651	264
Відпущено матеріали у виробництво – 6300 грн.	23	20	6300

Отримано з виробництва готову продукцію – 5500 грн.	26	23	5500
Відображено дохід від продажу (реалізації) продукції – 35600 грн. (з ПДВ).	36	70	35600
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – ? $35600 / 6 =$	70	641	5933,33
Сформовано собівартість реалізованої продукції – 5000 грн.	90	26	5500
Відображено адміністративні витрати (зарплата адміністрації, ЄСВ на зарплату адміністрації, амортизація, оренда офісу, канцтовари)	92	661, 651, 13, 685, 209	13000
Списано доходи і витрати на фінансові результати	70 79 79	79 90 92	29166,67 5500 13000
Нараховано та списано на витрати податок на прибуток (ставка 18%) $(29166,67 - 5500 - 13000) * 0,18 =$	98 79	641 _{ПП} 98	2010 2010
Отримано чистий прибуток $(29166,67 - 5500 - 13000) - 2010 =$	79	441	9656,67

Завдання 19.10. (за зразком задачі 14.9)

Відобразити операції на рахунках обліку, визначити невідомі суми.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Відпущено матеріали на: збутові потреби – 2 500 грн., адміністративні потреби – 1 500 грн.			
Нараховано заробітну плату: директору – 30 000 грн. продавцю – 14 000 грн.			
Нараховано ЄСВ – ?			
Нараховано амортизацію: будівлі офісу – 4 205 грн. будівлі магазину – 1 155 грн.			
Отримано дохід від реалізації продукції – 155 500 грн. (з ПДВ)			
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – ?			
Сформовано собівартість реалізованої продукції – 51 000 грн.			
Списано на фінансові результати доходи і витрати			
Нараховано і списано на фінансові результати податок на прибуток – ?			
Отримано нерозподілений (чистий) прибуток – ?			

Тестові завдання:

1. Яким нормативним документом регулюється відображення у обліку доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):
 - а) НП(С)БО 15 і Податковим кодексом України;
 - б) НП(С)БО 16;
 - в) Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
 - г) а), б), в).
2. Під доходами розуміють:
 - а) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);
 - б) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів;
 - в) зменшення зобов'язань та збільшення грошових коштів підприємства.
 - г) правильної відповіді не зазначено.
3. Дохід від реалізації виробничих запасів включається до:
 - а) інших операційних доходів;
 - б) до доходів від фінансових операцій;
 - в) до інших доходів;
 - г) до доходів від реалізації.
4. Дохід від участі в капіталі відносять на:
 - а) результат фінансових операцій;
 - б) результат іншої діяльності;
 - в) результат операційної діяльності;
 - г) вираховання з доходу.
5. Доходи, які виникають в результаті реалізації основних засобів, відносяться до доходів від:
 - а) фінансової діяльності;
 - б) операційної діяльності;
 - в) інвестиційної діяльності;
 - г) вірної відповіді не зазначено.
6. Доходи від відшкодування раніше списаних активів:
 - а) не визнаються доходами згідно з П(С)БО;
 - б) відносяться до інших доходів;
 - в) відносяться до інших операційних доходів;
 - г) відносять до фінансових доходів.
7. На рахунку 70 "Доходи від реалізації" відображають:
 - а) за дебетом і кредитом купівельну вартість проданої продукції;
 - б) за дебетом — собівартість реалізованої продукції, а за кредитом — продажну вартість продукції;
 - в) за дебетом — суму непрямих податків (акцизний збір, ПДВ), а за кредитом — продажну вартість продукції.
 - г) за дебетом — продажну вартість продукції (разом з ПДВ), а за кредитом — суму непрямих податків

8. Підприємство реалізувало готової продукції на суму 20000 грн. (без ПДВ), собівартість продукції становить 15300 грн., витрати на збут – 100 грн, адміністративні витрати – 40 грн. Фінансовий результат від реалізації продукції становить: а) 7893,3; б) 4560; в) 4600; г) 8600.

9. Нараховану суму ПДВ на обсяг реалізованої продукції відображається кореспонденцією рахунків:

а) Д-т – 70, К-т-64; б) Д-т – 31, К-т- 64; в) Д-т-64, К-т – 36; г) Д-т- 64, К-т- 31.

10. Надходження виручки від реалізації продукції відображається в бухгалтерському обліку: а) Д-т – 31, К-т – 70; б) Д-т- 30, К-т- 63; в) Д-т-70, К-т-36; г) Д-т-36, К-т – 70.

11. Доходи визнаються доходами певного періоду одночасно з визначенням:

- а) витрат, які були здійснені для їх отримання;
- б) зменшення власного капіталу;
- в) збільшення грошових коштів на поточному рахунку;
- г) суми прибутку.

12. Норми НП(С)БО 15 застосовуються:

- а) до кожної операції;
- б) до кожного рахунку;
- в) тільки до окремої операції;
- г) до сукупності операцій за звітний період.

13. Дохід від реалізації фінансових інвестицій списується:

а) Д – 74; К- 79; б) Д- 79; К – 74; в) Д – 79; К – 71; г) Д – 73; К -79.

14. На який рахунок списуються доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності:

а) на рахунок 79; б) на рахунок 75; в) на рахунок 78; г) на рахунок 44.

15. Фінансовим результатом діяльності підприємства є:

а) чистий дохід; б) чистий прибуток; в) валовий дохід; г) сукупний дохід.

16. Списання суми чистого прибутку підприємства за звітний період відображається у обліку: а) Д-т - 79, К-т – 44, б) Д-т - 79, К-т - 70; в) Д-т - 44, К-т - 79; г) Д-т – 3, К-т - 44.

17. Списання фінансового результату з "рахунку 79 "Фінансові результати", якщо результат – збиток, здійснюється:

- а) з кредиту рахунку 79 в дебет рахунку 44;
- б) з кредиту рахунку 42 в дебет рахунку 79;
- в) з дебету рахунку 79 в кредит рахунку 44;
- г) з дебету рахунку 31 в кредит рахунку 79.

18. Нерозподілений прибуток використовується:

- а) на поповнення Статутного капіталу;
- б) на виплату дивідендів;
- в) за напрямками використання згідно статуту;
- г) усі відповіді вірні

Теми рефератів

1. Класифікація доходів у бухгалтерському обліку.
2. Характеристика рахунків з обліку доходів підприємства.

Тема 15. Фінансова звітність.

- 15.1. Поняття та функції фінансової звітності.
- 15.2. Склад фінансової звітності та етапи її підготовки.
- 15.3. Характеристика форм фінансової звітності.

15.1. Поняття та функції фінансової звітності

Завершальним етапом облікового процесу є звітність, складена на основі даних оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку.

Бухгалтерська звітність є системою взаємозалежних показників, що характеризують підсумки господарсько-фінансової діяльності підприємства за минулий звітний період. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **бухгалтерська звітність** - звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерська звітність являє собою найважливіше джерело інформації про виробничу і господарсько-фінансову діяльність підприємства є *елементом методу бухгалтерського обліку, сутність якого полягає в узагальненні та наданні інформації про результати діяльності підприємства.*

Фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, підписується керівником та бухгалтером підприємства.

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності і фінансовий стан підприємства для прийняття управлінських рішень.

Класифікація користувачів фінансової звітності та їх інформаційні потреби відображена у таблиці 15.1.

Таблиця 15.1.

Користувачі фінансової звітності

Користувачі фінансової звітності	Інформаційні потреби
Внутрішні користувачі фінансової звітності підприємства	
Власники (засновники), керівники структурних підрозділів, працівники	Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці і пенсійне забезпечення.
Зовнішні користувачі фінансової звітності підприємства	
Інвестори	Здатність підприємства платити дивіденди. Прийняття рішення щодо руху інвестицій.
Банки	Своєчасне повернення кредитів і одержання відсотків.
Постачальники й інші кредитори	Своєчасність сплати рахунків.
Клієнти, замовники	Можливість одержання необхідних товарів, послуг.
Уряд	Своєчасність і повнота сплати податків.
Громадськість	Вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію)

Функції фінансової звітності:

- надання власникам і кредиторам інформації про поточне фінансове становище підприємства та ефективність його діяльності за звітний період;
- забезпечення інформацією для аналізу та прийняття управлінських рішень;
- планування основних показників діяльності підприємства на майбутні роки.

За строками подання звітність може бути поточною (періодичною) і річною.

Поточна (періодична) звітність - це місячна і квартальна звітність. Вона відображає результати виробничої та господарсько-фінансової діяльності підприємства за місяць (квартал), а також наростаючим підсумком з початку року.

Річна звітність передбачає в повному обсязі фінансову, податкову, статистичну звітність, а також звітність, подану у фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування.

За ступенем узагальнення розрізняють індивідуальну та консолідовану бухгалтерську звітність.

Індивідуальна звітність узагальнює інформацію про діяльність одного підприємства.

Консолідована звітність - це звітність, що відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Фінансова звітність має правдиво відображати діяльність підприємства так щоб забезпечити якісні характеристики

Дохідливість – якість інформації. Інформація, яка надається в фінансовій звітності має бути розрахована на її розуміння та однозначне тлумачення користувачами за умови, що вони мають достатні знання.

Доречність – здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі. Вказує на те, що звітність не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Зіставність – характеризує можливість користувачів порівнювати фінансові можливості звітності за різні періоди та різних підприємств.

15.2. Склад фінансової звітності та етапи її підготовки.

Скласти фінансову звітність, як і вести бухгалтерський облік зобов'язані всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Мета, склад, принципи підготовки фінансової звітності, вимоги до її складання передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Норми даного Положення (стандарту) необхідно використовувати при складанні фінансової звітності підприємства, організації та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних організацій).

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх аповнення встановлюється Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

У додатку І до НП(С)БО 1 затверджені форми фінансової звітності:

Ф№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;

Ф№2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)»;

Ф№3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)»;

Ф.№3н «Звіт про рух грошових коштів (з непрямим методом)»;

Ф.№4 «Звіт про власний капітал».

Підприємства також подають ф№ 5 «Примітки до фінансової звітності» і Додаток до річної фінансової звітності ф№6 «Інформація за сегментами»

Ті підприємства (материнські), під контролем яких є дочірні підприємства, повинні подавати консолідовану річну фінансову звітність (за групою) - за формами, наведеними в у додатку 2 НП(С)БО 1: Ф.№1-к «Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)»; Ф№2-к «Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)»; Ф№3-к «Консолідований звіт про рух грошових коштів»; Ф№3-кн «Консолідований Звіт про рух грошових коштів (з непрямим методом)»; Ф№ 4 «Консолідований звіт про власний капітал (Звіт про зміни у власному капіталі)».

У НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» визначені форми фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форма Фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення.

За результатами року підприємства подають комплект фінансової звітності, склад якої залежить від категорії підприємства (табл.15.2.)

Таблиця 15.2.

Категорії підприємства для складання фінансової звітності

(ч.2. ст.2 Закону №996)

Суб'єкт господарювання	Середня кількість працівників**		Обмеження щодо розміру доходу		Балансова вартість активів	Форми звітності (НП(С)БО 25, НП(С)БО 1, Наказ Мінфіну №302)	Складати за МСФЗ ст.1.ч.2. ст.121 ЗУ№996	Оприлюднення
Суб'єкт великого підприємства	Середня кількість працівників за календарний рік	більше 250 осіб	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	більше 40 млн. євро*	Більше 20 млн.євро*	ф№ 1 і ф№ 2 (проміжна квартальна фінзвітність)	так	так
Суб'єкт середнього підприємства		від 50 до 250 осіб		до 40 млн. євро*	До 20 млн.євро*	ф.№ 1-5 (річна фінзвітність)	так	так
Суб'єкт малого підприємства		не більше 50 осіб		не більше 8 млн. євро*	До 4 млн.євро*	Ф.№ 1-м № 2-м, щоквартально	ні	ні
Суб'єкт мікропідприємства		не більше 10 осіб		не більше 700 тис.євро*	До 350 тис.євро*	Ф.№ 1-мс ф.№ 2-мс, щорічно	ні	ні

* у гривневому еквіваленті за середньорічним курсом НБУ

**розраховується як спискова кількість штатних працівників згідно Інструкції№286

Різновиди фінансової звітності, що складаються для різних категорій підприємств умовно поділяють на три категорії – великий пакет, мала та спрощена фінансова звітність (табл.15.3.).

Таблиця 15.3.

Комплект фінансової звітності для різних категорій підприємств

Різновид фінансової звітності	Форми звітності	Документ, що регулює заповнення
1	2	3
Малий пакет фінансової звітності	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі: - Балансу (ф.№1-м); - Звіту про фінансові результати (ф.№2-м)	НП(С)БО 25, НП(С)БО 1
Спрощена фінансова звітність	Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі: Балансу (ф.№1-мс); Звіту про фінансові результати (ф.№2-мс)	НП(С)БО 25, НП(С)БО 1
Великий пакет	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф.№1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)(ф.№2); Звіт про рух грошових коштів (ф.№3); Звіт про власний капітал (ф.№4); Примітки до річної фінансової звітності (ф.№5); Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»*; Податкові різниці**	НП(С)БО 1, Наказ №302, Методрекоме- ндації №433, Методреко- ментації №476, НП(С)БО 29

* Форму №6 подають підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність або займають монопольне (домінуюче) місце на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо стосовно продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування. Постачання теплової енергії та надають послуги із централізованого водопостачання та водовідведення. Не подають ф.№6 малі підприємства, неприбуткові організації, банки, бюджетні установи й підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ (п.2 НП(С)БО 29);

** Звіт, який має статус частини приміток до фінансової звітності, за яким звітують платники, крім банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що застосовують нульову ставку оподаткування прибутку та порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат.

Фінансову звітність за міжнародними стандартами (МСФЗ) подають підприємства, перелічені в ч.2,3 ст.12 ЗУ №996. Це публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначено п.2 Порядку №419. Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності.

Підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, мають формувати повний комплект звітів, які входять до так званого великого пакету фінансової звітності (включно з Примітками та Податковими різницями) і на бланках,

затверджених Мінфіном України та які є додатками до відповідних національних стандартів бухгалтерського обліку.

Форми, які не мають відповідників у великому комплекті фінансової звітності для корпоративних компаній, можуть подаватись як додатки.

вартальну та річну фінансову звітність підприємства подають:

-органам, до сфери управління яких вони належать (тобто вищим інстанціям);

-трудовим колективам на їх вимогу;

-власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;

- органам державної статистики та органам доходів і зборів;

- відповідно до чинного законодавства – іншим органам та користувачам за їх вимогою.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Строки подання фінансової звітності розглянуті у таблиці 15.4.

Таблиця 15.4.

Строки подання фінансової звітності

Користувачі фінансової звітності	Строки подання фінансової звітності	
	Річної	квартальної
1) органи, до сфери управління яких належить підприємство ; 2) трудовий колектив; 3) власники (засновники); 4) органи державної статистики;* 5) інші органи	Установлює міністерство або інший орган виконавчої влади, до сфери управління якого належить підприємство, або органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємства комунальної власності, але Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року	Не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом
Органи доходів і зборів (подають фінансову звітність лише платники податку на прибуток)	Разом із Декларацією з податку на прибуток	Разом із податковою декларацією. Малі підприємства не подають квартальної фінансової звітності, окрім випадку, коли платник авансових внесків збитковий у I кварталі звітного року і бажає скористатися правом не сплачувати авансових внесків, подає декларацію разом із фінансовою звітністю за I квартал такого поточного року.
Державний реєстратор (подають за місцезнаходженням реєстраційної справи чи надсилають рекомендаційним листом)	Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним, у складі Балансу та звіту про річні фінансові результати	-

* органам статистики фінансову звітність подають разом із довідкою про наявність згоди надання органам державної влади даних із фінансової звітності підприємства – якщо підприємства погоджуються на це. У протилежному випадку довідка не подається.

Публічні акціонерні товариства, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій із нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики й інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним, оприлюднюють річну фінансову звітність і річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці.

Під час складання фінансової звітності, крім НП(С)БО №1, НП(С)БО 2 (за консолідованої звітністю), НП(С)БО 25, слід керуватись:

- Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 28.03.13 р. № 433;
- Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 11.04.13 р. № 476;
- Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.13 р. № 635.

Головні вимоги, що ставляться до звітності - це реальність, ясність, своєчасність, єдність методики звітних показників, співставність звітних показників з минулими звітними періодами.

Усі загальні форми фінансової звітності заповнюються у тисячах гривень без десяткових знаків, виняток – розділ ІУ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях із копійками (НП(С)БО 1). Форми №1-м, №2-м, №1-мс, №2-мс заповнюються у тисячах гривень з одним десятковим знаком (п.1. НП(С)БО 25).

Звітним періодом є календарний рік. Проміжна фінансова звітність у складі балансу й звіту про фінансові результати складається щокварталу (іноді - щомісяця).

Складають фінансову звітність за рік наростаючим підсумком із початку року, а баланс на конкретну дату (за рік – на 31 грудня звітного року).

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період із початку року до моменту ліквідації.

Перед складанням фінансової звітності здійснюється така підготовча робота:

- проводиться інвентаризація активів і зобов'язань підприємства та на рахунках бухгалтерського обліку відображаються інвентаризаційні різниці;
- перевіряється стан розрахунків і у визначеному порядку списується нереальна дебіторська заборгованість, а також кредиторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності;
- у певній послідовності проводиться закриття тимчасових рахунків класів: 7 «Доходи», 9 «Витрати діяльності»;
- визначаються фінансові результати;
- перевіряються повнота і правильність відображення в обліку господарських операцій, записів в облікових регістрах, Головній книзі; здійснюється звірення даних синтетичного і аналітичного обліку.

Етапи підготовки річної фінансової звітності подані на рис.15.1.

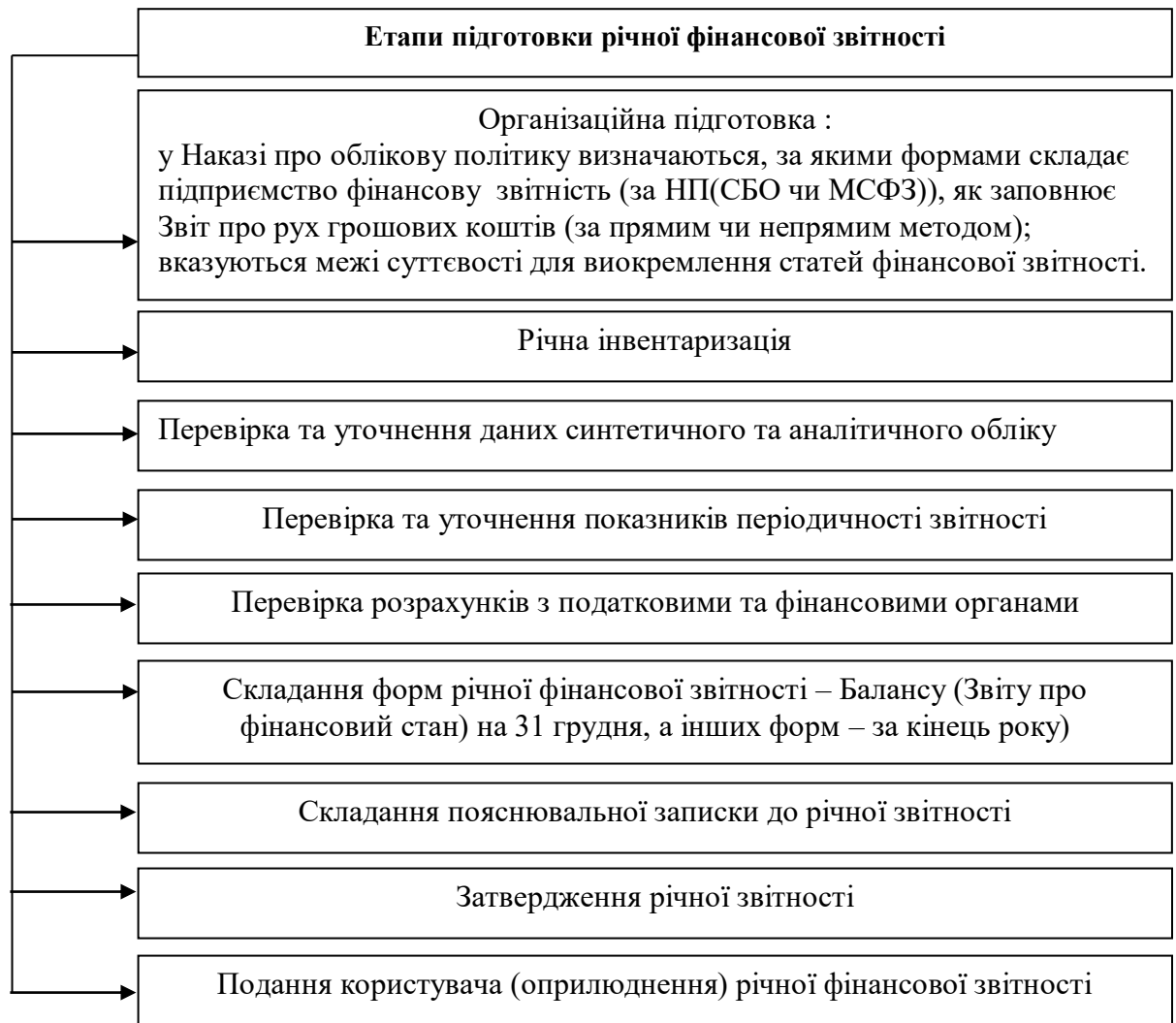


Рис 15.1. Етапи підготовки фінансової звітності

Елементом фінансової звітності є стаття. Слід підкреслити, що у фінансовій звітності кожний елемент (стаття) наводиться тільки у випадку, якщо вона відповідає таким критеріям:

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

Підприємства можуть не наводити статей, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді) а також мають право додавати статті зі збереженням їх назви й коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1 (за умови, що інформація, яка буде там відображена, є суттєвою і оцінка статті може бути достовірно визначена).

Додаткові статті у звітних формах бувають двох типів:

- ті, які включаються до розрахунку підсумкових показників форми (приклад - стаття 1605 "Векселі видані" Балансу);
- ті, які наводяться довідково як розшифровка показника, зазначеного в

основній статті (рядку), і до розрахунку підсумкових показників не включаються (приклад - стаття 1666 "Готівка" Балансу).

Критерії суттєвості підприємство повинне визначити самостійно і зафіксувати у своїй обліковій політиці (п. 2.1 розд. II Методрекомендацій № 635, лист Мінфіну від 27.08.13 р. № 31-08410-07-10/25152). Для кожної форми звітності вибирається окремий критерій суттєвості статей. Мінфін рекомендує нижченаведені діапазони критеріїв суттєвості для статей фінансової звітності (пп. 2.20.3 розд. II Методрекомендацій № 635) (у відсотках від вибраної бази для оцінки суттєвості):

Таблиця 15.5

Межі суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності

Форма звіту	Діапазон суттєвості статей
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	до 5% підсумку балансу або до 15% підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	до 5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або до 25% фінансового результату від операційної діяльності
Звіт про рух грошових коштів	до 5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
Звіт про власний капітал	до 5% розміру Власного капіталу підприємства

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву материнської (холдингової) компанії підприємства;
- середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дату затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності;
- дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює.

15.3. Характеристика форм фінансової звітності.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. У Балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

У темі 2 цього підручника ми розглядали будову Балансу. Загальна схема «Балансу (Звіту про фінансовий стан)» подана на рис.15.2.

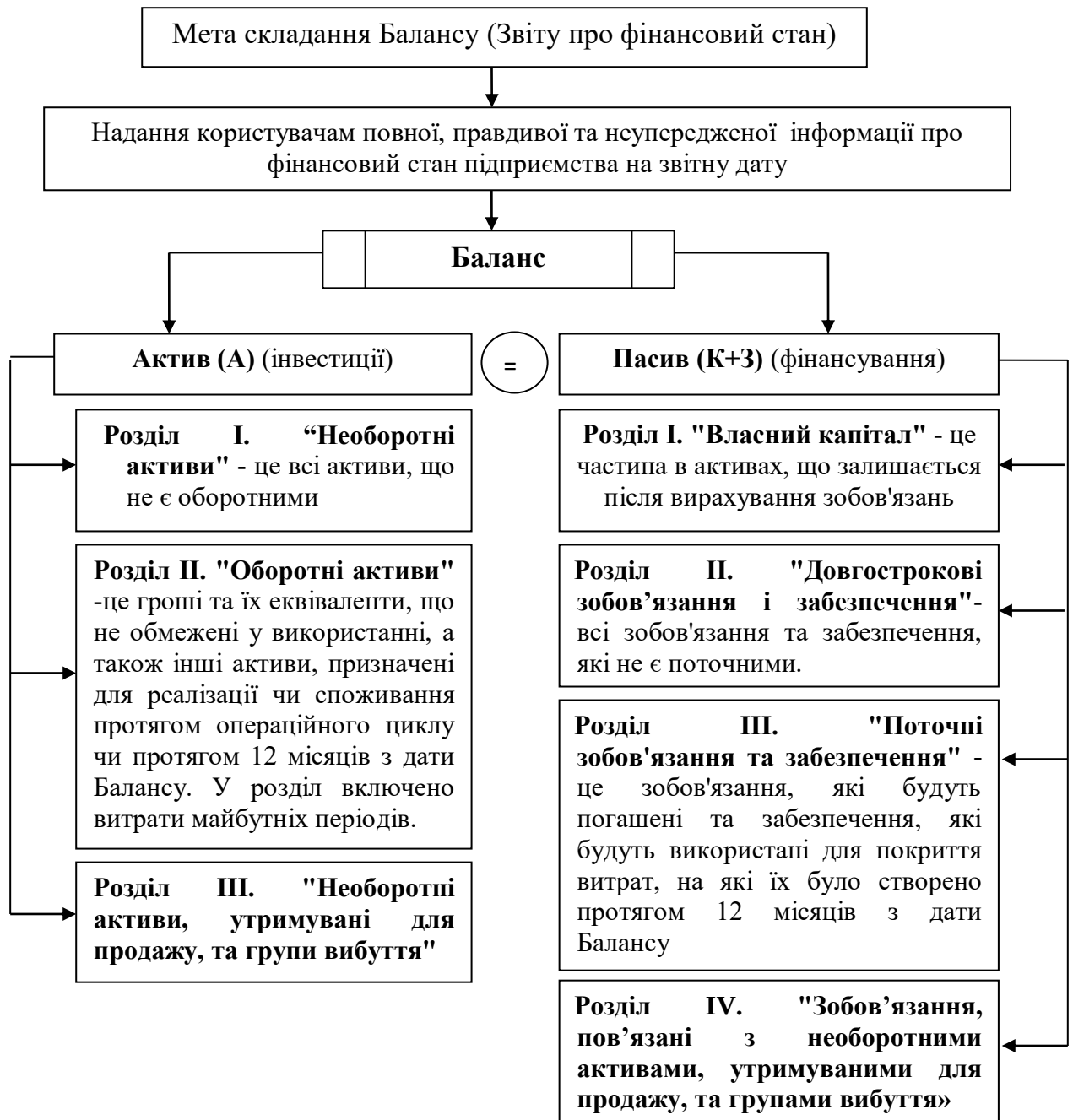


Рис. 15.2. Будова ф№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»

Актив відображається у Балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений у Балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

Зобов'язання відображаються у Балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Власний капітал відображається у Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Баланс складається виходячи з залишків на рахунках 1 – 6 класів Плану рахунків. Однією з особливостей Плану рахунків є його тісний взаємозв'язок з формами фінансової звітності. На рівні класів рахунків та розділів звіту це можна простежити таким чином:

Таблиця 15.6.

Зв'язок Плану рахунків та розділів Балансу (Звіту про фінансовий стан)

План рахунків		Форма 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”	
Клас 1	Необоротні активи	Розділ 1 (А)	Необоротні активи
Клас 2	Запаси	Розділ 2 (А)	Оборотні активи Витрати майбутніх періодів
Клас 3	Кошти, розрахунки та інші активи		
Клас 4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділ 1 (П)	Власний капітал
Клас 5	Довгострокові зобов'язання	Розділ 2 (П)	Довгострокові зобов'язання та забезпечення
Клас 4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділ 3 (П)	Поточні зобов'язання та забезпечення
Клас 6	Поточні зобов'язання		

Таким чином, коректне використання Плану рахунків спрощує процес складання фінансової звітності.

Метою складання **ф.№2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)** є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається наростаючим підсумком з початку звітного року та подається у складі річної та квартальної звітності. Звіт заповнюють у тисячах гривень без десяткових знаків. Грошові показники р.ІУ «Розрахунок показників прибутковості акцій» вказують у гривнях із копійками.

Показники про податок на прибуток, витрати та збитки, собівартість, вирахування з доходу наводять у дужках (п.5 II НП (С)БО 1).

Звіт про фінансові результати складається з чотирьох розділів:

Таблиця 15.7.

Будова Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

№ п.п.	Назва розділу	Коди рядків форми №2
1.	Розділ I. Фінансові результати	2000-2355
2.	Розділ II. Сукупний дохід	2400-2465
3.	Розділ III. Елементи операційних витрат	2500-2550
4.	Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій	2600-2650

Розглянемо детальніше подання інформації про фінансові результати у ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у табл.15.8. (Методорекомендації №433).

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
		Дані для заповнення:	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Д-т субрахунків 701, 702, 703 із К-т 791 за мінусом оборотів за Д-т субрах. 704	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Д-т субрахунків 901, 902, 903 (вказується у дужках)	
Чисті понесені збитки	2070*	Заповнюють страховики	
Валовий: прибуток	2090	Позитивне значення: ряд.2000+ ряд.2010 – ряд.2050 – ряд.2070	
збиток	2095	Від'ємне значення: ряд.2000+ ряд.2010 – ряд.2050 – ряд.2070	
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Д-т рахунків 71 із К-т 791	
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121*	Обороти за К-т 710 у кореспонденції з Д-т 21, 27, 100, 161, 163	
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122*	Обороти за К-т 710 в кореспонденції з Д-т 23	
Адміністративні витрати	2130	Обороти за К-т рахунка 92 із Д-т 791	
Витрати на збут	2150	Обороти за К-т рахунка 93 із Д-т 791	
Інші операційні витрати	2180	Обороти за К-т рахунка 94 із Д-т 791	
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181*	Обороти за Д-т 790, К-т 100, 21, 27, 161, 163 (у дужках)	
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182*	Обороти за Д-т 940, К-т 23 (значення у дужках)	
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Р. 2090 (р.2095) + (-) 2105 + (-) 2110+ р. 2120 – р. 2130 – р. 2150 – р. 2180	
збиток	2195	Р. 2090 (р.2095) + (-) 2105 + (-) 2110+ р. 2120 – р. 2130 – р. 2150 – р. 2180 (від'ємне значення)	
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Д-т 72 із К-т субрахунку 792	
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Д-т 73 із К-т субрахунку 792	
Інші доходи	2240	Обороти за Д-т 74 із К-т субрахунку 793	
Дохід від благодійної допомоги	2241*	Обороти за К-т 745 (у частині отриманої благодійної допомоги, яка звільнена від ПДВ)	
Фінансові витрати	2250	Обороти за Д-т 792 з К-т 95	
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Д-т 792 із К-т субрахунку 96	
Інші витрати	2270	Обороти за Д-т 793 із К-т субрахунку 97	
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275*	Коригування фін. звітності за П(С)БО 22	
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Р.2190 (2195+ р. 2200 + р. 2220 + р. 2240 – р. 2250 – р. 2255 – р. 2270 + (-) р. 2275	
збиток	2295	Р.2190 (2195+ р. 2200 + р. 2220 + р. 2240 – р. 2250 – р. 2255 – р. 2270 + (-) р. 2275 (від'ємне)	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Д-т 793 із К-т субрахунку 981 (витрати) або оборот за Д-т 981 із К-т 793 (дохід)	
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Вибірка із К-т або Д-т оборотів рахунка 79, яка відображає фінансовий результат від припиненої діяльності	
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Ряд. 2290 (ряд.2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305 (позитивне значення)	
збиток	2355	Ряд. 2290 (ряд.2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305 (від'ємне значення)	

* Додаткові вписувані статті.

Згідно з п. 3 р.1 НП(С)БО 1 **сукупний дохід** – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками).

Загальна сума сукупного доходу включає:

- чистий прибуток/збиток (підсумок р.І «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати);

- дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств й інший сукупний дохід, зменшені на суму податку на прибуток.

Сукупний дохід, отриманий у звітному періоді розраховується відповідно до п.3.26. Методрекомендацій №433. Алгоритм розрахунку за рядками Звіту подано у таблиці 15.9.

Таблиця 15.9.

Порядок заповнення Розділу II Сукупний дохід ф.№2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Стаття звіту	Код рядка	Які дані вносяться	Дані бухгалтерських рахунків
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум проведених раніше дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	Згорнуті обороти за субрахунками 411,412
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному П(С)БО 13	Згорнуті обороти за субрахунком 413
Накопичені курсові різниці	2410	Сума курсових різниць, які відповідно до П(С)БО 12 відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході	Згорнуті обороти за субрахунком 423
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі	Згорнуті обороти за рахунками 41, 42 (аналітичні дані)
Інший сукупний дохід	2445	Сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений до статей 2400-2415 звіту	Згорнуті обороти за субрахунками 414, 424, 425
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) НА, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу)	Алгебраїчна сума р.2400-2445

<i>продовж.табл.15.9.</i>			
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом	Зокрема: Д-т424 – К-т 641, Д-т41-К-т54
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток	Р.2450-р.2455
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування	Алгебраїчна сума р.2460 та 2350 (або р.2355)

У розділі III “Елементи операційних витрат” наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління й інші операційні витрати), яких зазнало підприємство під час своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту. Тобто, за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), яка виготовлена й спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

Алгоритм заповнення цього розділу подано у таблиці 15.10. (п.3.37. Методичних рекомендацій №433)

Таблиця 15.10.

Алгоритм заповнення показників розділу III “Елементи операційних витрат” ф.№2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Стаття звіту	Код рядка	Дані бухгалтерських рахунків для підприємств, які	
		не використовують 8-й клас рахунків	використовують 8-й клас рахунків
Матеріальні затрати	2500	Обороти за К-т рахунків 20, 21, 22, 28 – Д-т рахунків 23, 91, 92, 93, 94. Підприємства, що використовують 8-й клас рахунків	Обороти за Д-т рахунка 80
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за К-т рахунків 66 і субрахунків 471, 477 – Д-т рахунків 23, 91, 92, 93	Обороти за Д-т рахунка 81
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за К-т рахунків 65 і субрахунків 471, 472, 477 – Д-т рахунків 23, 91, 92, 93	Обороти за Д-т рахунка 82
Амортизація	2515	Обороти за К-т рахунка 13 – Д-т рахунків 23, 91, 92, 93	Обороти за Д-т рахунка 83
Інші операційні витрати	2520	Обороти за К-т рахунка 20, 21, 22, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68 – Д-т рахунків 23, 91, 92, 93	Обороти за Д-т рахунка 84
Разом	2550	Р.2500+2505+2510+2515+2520 Р.2500+2505+2510+2515+2520	

Розділ IV “Розрахунок показників прибутковості акцій” заповнюють лише акціонерні товариства, прості акції чи потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію та їх коригування здійснюється згідно з НП(С)БО 24.

Інформація, наведена в цьому розділі, надає змогу користувачам оцінити величину отриманого чистого прибутку (збитку), що підлягає розподілу між акціонерами у вигляді дивідендів. Крім того, дані цього розділу використовуються для розрахунку різних коефіцієнтів з метою здійснення аналізу господарської діяльності підприємства.

Порядок заповнення цього розділу висвітлено у таблиці 15.11.

Таблиця 15.11.

Розділ ІУ. Розрахунок показників прибутковості акцій

Стаття звіту	Код рядка	Які дані вносяться
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду: середнє арифметичне зважене (кількість простих акцій в обігу в днях х Кількість днів (місяців, протягом яких акції перебували у обігу: Кількість днів (місяців) у звітному році)
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Середньорічна кількість простих акцій у обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій: ряд.2600 + середньорічна кількість потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну акцію	2610	Показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу: ряд.2350 або 2355 – дивіденди, нараховані на привілейовані акції/ ряд.2600
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Показник, що розраховується шляхом ділення скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу: Скоригований чистий прибуток (збиток) / р.2605 Звіту
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди: Сума оголошених дивідендів : Кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

Звіт про рух грошових коштів покликаний відображати надходження та вибуття грошових коштів протягом звітного періоду внаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Показник грошових потоків використовується, з одного боку, як індикатор фінансової стійкості підприємства (показник оцінки потенціалу внутрішніх джерел фінансування), а з другого - як індикатор прибутковості (показник фактичної та потенційної прибутковості підприємства).

Мета складання **Звіту про рух грошових коштів** полягає в наданні користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про рух грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за звітний період.

У складі річної фінансової звітності є дві форми, призначені для складання Звіту про рух коштів:

- форма № 3 - для складання Звіту *за прямим методом*;
- форма № 3-н - для складання Звіту *за непрямим методом*.

Різні методи складання у формах № 3 та № 3-н передбачені тільки для розділу I звіту (операційна діяльність), який є основним для будь-якого підприємства. Розділи II та III за фінансовою та інвестиційною діяльністю заповнюються прямим методом в обох формах.

При складанні Звіту підприємству необхідно скористатися тільки однією з форм (або № 3, або № 3-н), а прийняте рішення щодо вибору форми слід закріпити у Наказі про облікову політику.

Слід також відзначити деякі особливості складання Звіту:

- суми надходжень і видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у Звіті про рух грошових коштів, наводять розгорнуто;

- якщо одна операція, що генерує потоки грошових коштів, включає суми, які належать до різних видів діяльності, ці суми наводять окремо у складі відповідних видів діяльності;

- статті витрачання грошових коштів у Звіті ф.№ 3 вказуються у дужках, а у звіті №3-м у окремій графі «видаток»;

- до Звіту не включаються внутрішні зміни у складі грошових коштів (отримання готівки з банку в касу, переведення коштів з одного рахунка підприємства на інший. Здавання готівки у банк тощо);

- негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) до Звіту не включаються.

У Звіті розгорнуто наводять дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду у таких розділах:

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності.

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності.

Підсумовуючими статтями Звіту про рух грошових коштів є показники:

- чистий рух коштів від операційної діяльності;
- чистий рух коштів від інвестиційної діяльності;
- чистий рух коштів від фінансової діяльності;
- чистий рух грошових коштів за звітний період.

Структура Звіту про рух грошових коштів та порядок розрахунку підсумовуючих показників розглянута у таблиці 15.12.

Заповнення Звіту за прямим методом передбачає використання даних із дебетових або кредитових оборотів обліку грошових коштів (30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках») за звітний період у кореспонденції з рахунками бухгалтерського обліку операцій, активів, зобов'язань. Він передбачає відображення лише тих операцій, що призвели до руху грошових коштів.

Рух коштів у результаті операційної діяльності у Звіті, складеному за прямим методом визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 15.12.

Структура Звіту про рух грошових коштів

Розділ звіту	Коди рядків	Підсумовуючий показник		
		назва	код рядка	розрахунок
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності - за прямим методом	3000-3195	чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	$P.3000+3005+3010+3015+3020+3025+3035+3040+3045+3095-3100-3105-3110-3115-3135-3140-3145-3190$
- за непрямим методом	3500-3195			$P.3570, \text{гр.}3 - \text{р.} 3580, \text{гр.}4 - \text{р.}3585, \text{гр.}4 \text{ Звіту (надходження).}$ Витрачання: $\text{р.}3570 + \text{р.}3580 + \text{р.}3585, \text{гр.}4 \text{ Звіту або } (\text{р.}3580 + \text{р.}3585, \text{гр.}4) - \text{р.}3570, \text{гр.}3 \text{ Звіту}$
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності.	3200-3295	чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	$P.3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 - 3255 - 3260 - 3270 - 3275 - 3290$
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності.	3300-3395	чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	$P.3300 + 3305 + 3340 - 3345 - 3350 - 3355 - 3360 - 3365 - 3390$
IV. Загальна (для всіх видів діяльності частина)	3400-3415	чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	$P.3195 + 3295 + 3395$
		Залишок коштів на початок року	3405	$P.1165, \text{графа 3 Балансу}$
		Залишок коштів на кінець року	3415	$P.3405 + (-) 3400 + (-) 3410$ (повинен дорівнювати $\text{р.}1165, \text{графи 4 Балансу}$).

Застосування непрямого методу складання Звіту про рух грошових коштів передбачає використання вже готових показників із Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). І лише незначну кількість рядків вимагає заповнювати шляхом аналізу аналітики за рахунками обліку грошей.

При використанні непрямого методу чистий прибуток до оподаткування зводиться, передусім, до проміжного показника операційного доходу до обліку впливу змін в оборотних засобах.

Це досягається за допомогою наступних, найбільш розповсюджених коригувань:

- відновлюються суми амортизаційних відрахувань, відсотків до сплати, збитку від реалізації основних засобів та інших довгострокових активів, які раніше зменшували величину прибутку;

- виключається дохід від інвестицій, а також суми зменшення оціночних резервів, які раніше були віднесені в кредит рахунку прибутків та збитків.

Метою складання Звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Його подають лише у складі річної фінансової звітності і заповнюють у тисячах гривень.

На відміну від інших форм фінансової звітності, у Звіті про власний капітал наводяться дані лише звітного періоду (порівнянні показники за попередній період у ньому не відображаються). Тому для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного Звіту про власний капітал додають Звіт про власний капітал за попередній рік.

У графах Звіту про власний капітал відображаються лише ті показники, що наведені у розділі I. Власний капітал ф№1 Баланс (Звіту про фінансовий стан). У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі у розрізі неконтрольованої частки.

Таблиця 15.13.

Складові власного капіталу

Складові власного капіталу	Графа Звіту про власний капітал	Код рядка Балансу
Зареєстрований капітал	графа 3	1400
Капітал у дооцінках	графа 4	1405
Додатковий капітал	графа 5	1410
Резервний капітал	графа 6	1415
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	графа 7	1420
Неоплачений капітал	графа 8.	1425
Вилучений капітал	графа 9	1430

При складанні цього звіту необхідно враховувати вимоги НП(С)БО 1 та НП(С)БО6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” (щодо визначення сум коригувань нерозподіленого прибутку), НП(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” (щодо складання Звіту про власний капітал підприємства, яке обліковує інвестиції у дочірні, асоційовані або спільні підприємства за методом участі в капіталі).

Звіт являє собою таблицю, побудовану за шаховим принципом, у якій:

- у графах указано джерела формування власного капіталу;
- у рядках - інформація про зміну власного капіталу у розрізі джерел формування власного капіталу протягом звітного року.

В основі побудови Звіту про власний капітал лежить балансовий метод, тобто для кожного елементу підрахунок здійснюється наступним чином: сальдо на початок звітного періоду плюс (мінус) зміни за звітний період дорівнює сальдо на кінець звітного періоду. Результати останньої графи і останнього рядка співпадають.

Інформація подана у Звіті про власний капітал дає користувачам змогу оцінювати причини та наслідки змін, що відбуваються з власним капіталом підприємства у результаті:

- діяльності на протязі звітного періоду;
- включення окремих прибутків та збитків безпосередньо у капітал;
- операції, пов’язані з діяльністю власників;

• коригувань, пов'язаних із виявленням помилок минулих періодів, зміною облікової політики і інших змін.

Техніка складання Звіту полягає у технології заповнення окремих його граф. У відповідних рядках вказують: залишок капіталу на початок року; коригування капіталу внаслідок змін облікової політики й виявлених помилок та інших змін; чинники, які призвели до змін власного капіталу; підсумок змін та залишок капіталу на кінець року.

У загальному плані Звіт про власний капітал являє собою оборотну відомість з елементами шахової у розрізі елементів власного капіталу та причин їх зміни.

Складовою частиною річної фінансової звітності є **ф№5 Примітки до річної фінансової звітності**. Обов'язковість їх подання визначається ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а порядок їх складання – НП(С)БО1,6,7,8,9,10,16 та наказом Мінфіну України від 29.11.2000 р. №302.

У примітках до фінансової звітності необхідно відображати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Зміст інформації, обов'язковий для розкриття всіма підприємствами такий:

- звітність повинна містити дані про облікову політику підприємства та її зміни;
- у примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах;
- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення;
- підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди;
- у разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку;
- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;
- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- інформацію про зменшення і відновлення корисності активів.

Інформація, передбачена вимогами національних стандартів обліку, яка не включена до форми №5, наводиться підприємствами у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо).

Типова форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності» містить 15 розділів (рис.15.3.):

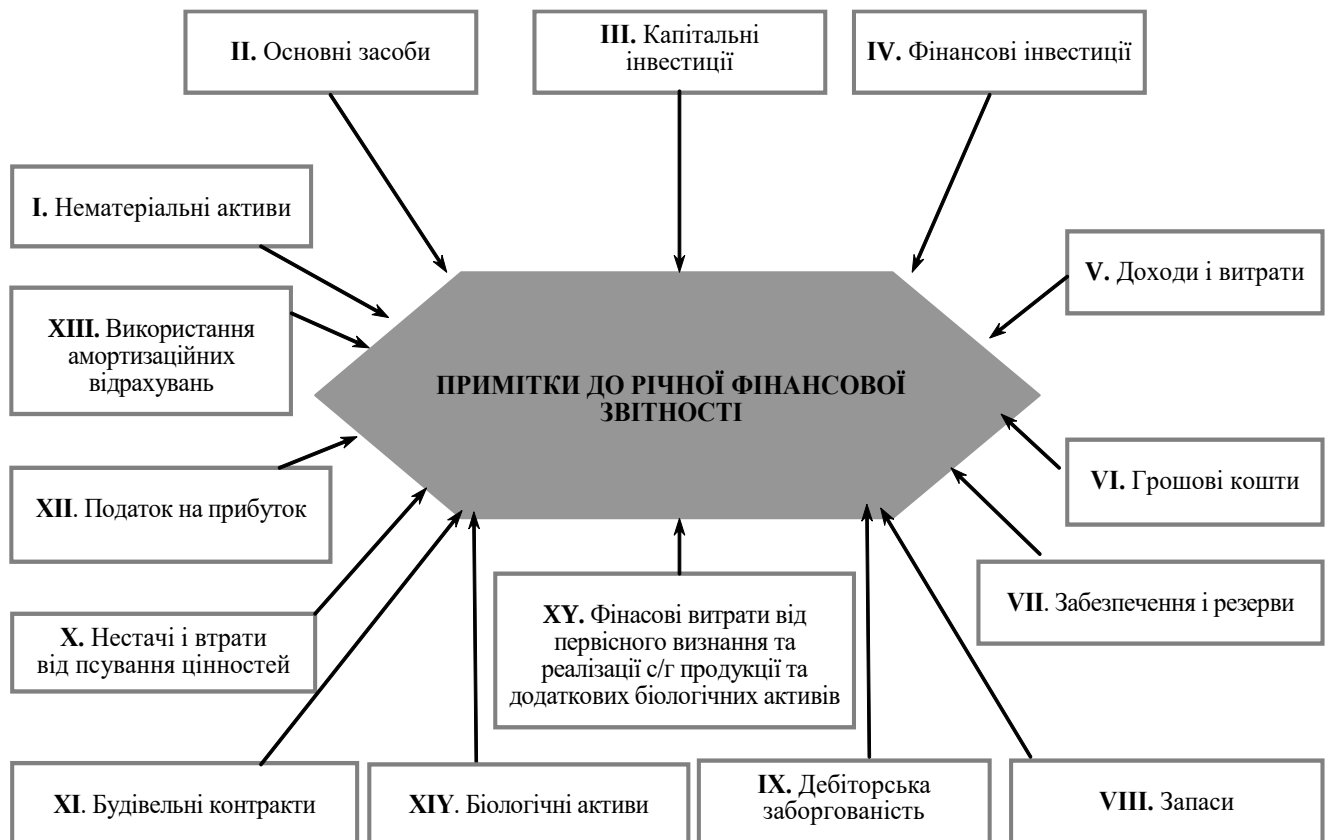


Рис. 15.3. Структура приміток до річної фінансової звітності

Метою складання звітності за сегментами є інформування користувачів цієї звітності (потенційних інвесторів), зацікавлених у діяльності підприємства.

Підготовка до заповнення Звіту за сегментами передбачає розподіл показників від усієї діяльності підприємства за звітний рік на окремі напрями - звітні сегменти.

Звітні сегменти (п. 4 НП(С)БО 29) визначаються за видами діяльності (господарські сегменти) або за географічною ознакою (географічні сегменти) за встановленими критеріями в порядку, передбаченому НП(С)БО 29 (п. 9 та 13).

Господарський сегмент - відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), що відрізняється від інших.

Географічний сегмент - відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі (регіоні), що відрізняється від інших.

Якщо підприємство працює в декількох галузях економіки, то як **господарські сегменти** вибирають види діяльності (відповідно до кодів Національного класифікатора КВЕД ДК 009:2010, затвердженого наказом Держспоживстандарту від 11.10.10 р. N 457), наприклад, оптова торгівля квітами і рослинами, роздрібна торгівля фруктами та овочами, виробництво цукру, будівництво трубопроводів.

Якщо підприємство займається одним видом діяльності (дрібним оптом або роздрібною торгівлею), то за умови, що такі види діяльності мають різну рентабельність і ризик, господарським сегментом може бути:

- вид реалізованих товарів (наприклад, при реалізації трикотажних виробів - плетені вироби для дітей і дорослих);
- спосіб реалізації товарів (у стаціонарних магазинах або через інтернет-магазин).

Якщо підприємство надає один вид послуг, то звітним сегментом можна назвати виконання робіт і надання послуг самим підприємством та/ або за допомогою створення сервісної мережі обслуговування клієнтів.

Географічним сегментом можуть бути підрозділи (філії) підприємства, розташовані в різних областях України, у різних зарубіжних країнах або в постійних регіональних групах країн. Залежно від характеру ризиків та організаційної структури підприємства такі сегменти можуть поділятися на два види:

- географічний виробничий сегмент (виділяється за місцем розташування виробництва);
- географічний збутовий сегмент (виділяється за розміщенням основних ринків збуту).

Якщо діяльність підприємства можна поділити і за видами діяльності, і за регіонами, то підприємство повинне виділити **пріоритетний вид звітного сегмента** (як найбільш прибутковий і такий, що є основним джерелом ризиків). При цьому пріоритетним сегментом може бути визначений як господарський, так і географічний (виробничий або збутовий). Інші види сегментів вважаються **допоміжними**.

Сегмент визнається, якщо більша частина його доходу отримана від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають хоча б одному із критеріїв визначення господарського і географічного сегментів (п. 9 НП(С)БО 29):

- дохід цього сегмента підприємства від реалізації продукції зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками становить **не менше 10 % сукупного доходу всіх сегментів** певного виду (господарського або географічного відповідно);
- фінансовий результат (прибуток) цього сегмента становить **не менше 10 % сумарного фінансового результату всіх сегментів** певного виду;
- балансова вартість активів цього сегмента становить **не менше 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів** певного виду.

Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, принципи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках (п. 17 НП(С)БО 29), при цьому беруться до уваги ризики (економічні, валютні, кредитні, цінові, політичні), яким може бути піддана діяльність підприємства.

Розділи форми № 6 відповідно до НП(С)БО 29 заповнюються таким чином:

- у розділі I зазначаються показники основної діяльності пріоритетних сегментів (п. 19-21, 23-30);

- розділі II - показники допоміжних звітних сегментів (п. 22, 31);
- розділі III - показники допоміжних звітних географічних сегментів (п. 22, 31).

Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями (заповненими за неподібними сегментами) повинні узгоджуватися з відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (п. 12, 19 НП(С)БО 29).

Якщо послідовно визначити найбільш вагомі в діяльності кожного підприємства звітні сегменти, виділити з них пріоритетні та допоміжні, правильно заповнити всі розділи форми № 6, то можна вважати, що така звітність складена правильно, є достовірною і правдивою, а отже, повністю задовольнить зацікавлених осіб в інформації про підприємство.

?

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення бухгалтерської та фінансової звітності.
2. Що є метою та функціями складання фінансової звітності?
3. Назвіть основних користувачів фінансової звітності.
4. Сформулюйте призначення основних компонентів фінансової звітності.
5. Охарактеризуйте вимоги, що ставляться перед звітністю.
6. Якими НП(С)БО визначаються статті фінансових звітів?
7. Яка підготовча робота проводиться перед складанням фінансових звітів?
8. Дайте визначення поняття індивідуальної та консолідованої звітності.
9. Що є метою складання балансу?
10. Яка мета складання звіту про фінансовий стан підприємства?
11. Дайте характеристику формам фінансової звітності.

Завдання для перевірки знань

Завдання 15.1.

Для включення додаткових статей до Балансу в обліковій політиці прийнято критерій істотності в розмірі 4 % від підсумку Балансу. Підсумок Балансу становить 5300 тис. грн. У складі кредиторської заборгованості підприємства є заборгованість за виданим ним векселем. Визначити, чи потрібно для такої заборгованості вводити додаткову статтю 1605 "Векселі видані", якщо: – варіант 1 - сума векселя 170 тис. грн.; – варіант 2 - сума векселя 550 тис. грн.

Завдання 15.2.

1. Скласти журнал реєстрації господарських операцій. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції.
2. За записами на рахунках скласти оборотно-сальдову відомість та кінцевий баланс на 31 березня поточного року.

Дані для виконання:

Баланс меблевого підприємства на 28 лютого поточного року

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	1 520 000	Зареєстрований капітал	1 929 200
Виробничі запаси	62 000	Додатковий капітал	10 000
Дебіторська заборгованість покупців	160 000	Нерозподілений прибуток	240 000
Резерв сумнівних боргів	(20 000)	Короткострокові позики	60 000
Поточний рахунок	700 000	Розрахунки з постачальниками	45 000
Готівка	500	Розрахунки за податками	38 300
		Розрахунки за зарплатою	100 000
Баланс	?	Баланс	?

Господарські операції за березень поточного року

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Перераховано гроші з поточного рахунку в погашення короткострокової позики банку	50 000	60	?
2	Отримано з поточного рахунку готівку для оплати праці працівників	100 000	?	31
3	Виплачена з каси заробітна плата	98 000	66	?
4	Проведено відрахування з нерозподіленого прибутку на формування резервного капіталу	50 000	441	?
5	Перераховано з поточного рахунку кошти в погашення заборгованості перед постачальниками	15 000	63	?
6	Перераховано з поточного рахунку кошти до Державного бюджету в погашення заборгованості з податків	38 300	?	31
7	Видано з каси працівникові аванс на відрядження	400	372	30
8	Надійшли від постачальника матеріали	46 800	?	63
9	Надійшли на поточний рахунок кошти від покупців	75 000	?	36

Завдання 15.3.

1) Скласти баланс підприємства “Мрія” на 1 квітня ц. р. на підставі даних:

№	Дані	Сума, грн.		
		Варіант1	Варіант2	Варіант3
1	Первісна вартість основних засобів	20000	30000	25000
2	Знос основних засобів	2000	5000	3000
3	Довгострокові фінансові інвестиції	-	1000	-
4	Векселі одержані	200	-	1000
5	Розрахунки з оплати праці	1500	3000	2000
6	Довгостроковий кредит банку	5000	-	3000
7	Статутний капітал	40000	35000	30000
8	Неоплачений капітал	3000	-	1000
9	Виробничі запаси	4000	2000	1000
10	Готівка в касі	300	500	400
11	Дебіторська заборгованість	5000	-	1600

12	Нерозподілений прибуток	1000	500	1000
13	Розрахунки з постачальниками	1000	2000	2000
14	Розрахунки з покупцями	-	3500	1000
15	Рахунок в банку	10000	7500	6000
16	Незавершене виробництво	-	1000	2000
17	Товари	-	-	1000
18	Нематеріальні активи	8000	-	1000

1) Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції за квітень ц.р.;

2) Скласти оборотно-сальдову відомість і Баланс на 1-е травня ц.р.;

Дано: Протягом квітня підприємство “Мрія” здійснило наступні операції:

- 1) придбало виробничі запаси на суму – 12000 грн.;
- 2) використало у виробництві ТМЦ на суму – 8000 грн.;
- 3) виготовило продукцію, собівартість якої складає 8500 грн.;
- 4) продало готову продукцію, собівартість якої – 5000 грн.;
- 5) отримало виручку від реалізації готової продукції – 6500 грн.
- 6) витратило з каси на адміністративні потреби – 180 грн.
- 7) з поточного рахунку частково погасило заборгованість перед кредиторами за товари, роботи і послуги – 4300 грн.

Завдання 15.4.

Заповнити розділ 1 Звіту про фінансові результати на підставі даних:

Стаття	Варіант				
	1	2	3	4	5
1. Чистий дохід від реалізації продукції	120000	112000	85000	50000	48000
2. Податок на додану вартість	?	?	?	?	?
4. Собівартість реалізованої продукції	70000	65000	52000	25000	20000
5. Валовий прибуток	?	?	?	?	?
6. Інші операційні доходи	500	-	800	1000	-
7. Адміністративні витрати	2000	3000	1000	1500	2500
8. Витрати на збут	1000	600	1500	800	-
9. Інші операційні витрати	-	-	400	600	200
10. Фінансовий результат від операційної діяльності	?	?	?	?	?
11. Інші фінансові доходи	200	100	-	500	-
12. Дохід від участі в капіталі	10	143	140	-	50
13. Інші доходи	1000	500	800	-	300
14. Фінансові витрати	2000	400	-	400	200
15. Інші витрати	-	300	400	100	-
16. Фінансовий результат до оподаткування	?	?	?	?	?
17. Витрати з податку на прибуток	?	?	?	?	?
18. Чистий прибуток (збиток)	?	?	?	?	?

Завдання 15.5.

Заповнити Звіт про фінансові результати та визначити сукупний дохід на підставі даних:

- 1) Реалізовано 100 одиниць продукції по ціні 540 грн. за одиницю з ПДВ;
- 2) Собівартість реалізованої продукції – 300 грн. за одиницю;
- 3) Заробітна плата адміністративного персоналу – 3000 грн.;
- 4) Відрахування на соціальне страхування від заробітної плати адміністративного персоналу - ?
- 5) Отримані юридичні послуги – 120 грн. (з ПДВ);
- 6) Реклама продукції – 1800 грн. (з ПДВ);
- 7) Отримано відсотки по депозиту – 3000 грн.;
- 8) Отримано штрафи, пені – 1000 грн.;
- 9) Отримано дохід від реалізації іноземної валюти – 1000 грн.;
- 10) Собівартість реалізованої валюти – 700 грн.;
- 11) Сплачено відсотки за кредит банку – 500 грн.;
- 12) Отримано дивіденди – 200 грн.;
- 13) Отримано дохід від реалізації основних засобів – 18000 грн. (з ПДВ);
- 14) Собівартість реалізованих основних засобів – 12000 грн.

Завдання 15.6.

Заповнити Звіт про власний капітал підприємства, якщо:

Залишок на початок ц.р. становив: зареєстрований капітал – 1503 тис.грн.; інший додатковий капітал – 16 тис.грн.; нерозподілений прибуток – 1683 тис.грн.; вилучений капітал – 164 тис.грн.

За ц. рік підприємство: - отримало прибуток у сумі 432 тис.грн; - виплатило власникам дивіденди – 10 тис.грн.; - безкоштовно отримало активи – 24 тис.грн.

Завдання 15.7.

Визначити на підставі даних форми № 3 „Звіт про рух грошових коштів” показники руху коштів підприємства та вказати за якими рахунками бухгалтерського обліку здійснювались записи у Звіті, тис. грн.,

Дані для виконання:

Стаття	Код рядка	За звітний період
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності		
Надходження від:		
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	6245
Повернення податків і зборів	3005	-
у тому числі податку на додану вартість	3006	-
Цільового фінансування	3010	-
Інші надходження	3095	-
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	979
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних розрахунках	3025	1
Інші надходження	3095	85
Витрачання на оплату:		
Товарів (робіт, послуг)	3100	(4640)
праці	3105	(1234)
Відрахування на соціальні заходи	3110	(634)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(177)

Інші витрачання	3190	(100)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	?
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності		
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200	-
необоротних активів	3205	-
Надходження від отриманих: відсотків	3215	-
дивідендів	3220	-
Надходження від деривативів	3225	-
Інші надходження	3250	31
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	(-)
необоротних активів	3260	(75)
Виплати за деривативами	3270	(-)
Інші платежі	3290	(-)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	?
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності		
Надходження від: Власного капіталу	3300	-
Отримання позик	3305	-
Інші надходження	3340	-
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	(-)
Погашення позик	3350	25
Сплату дивідендів	3355	(12)
Інші платежі	3390	(-)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	?
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	?
Залишок коштів на початок року	3405	3
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	-
Залишок коштів на кінець року	3415	91

Тестові завдання:

1. Фінансова звітність-це:
 - а) звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду;
 - б) бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;
 - в) звіт, який відображає надходження і витрачання грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді;
 - г) звітність, що відображає інформацію про господарську діяльність підприємства.
2. Доречність означає:
 - а) вплив на економічні рішення користувачів, оцінку минулих, теперішніх і майбутніх подій, прогнозування результатів діяльності;
 - б) в представлений у звітності інформації не повинно бути суттєвих помилок і викривлень;
 - в) доступність до розуміння користувачів, які мають достатні знання в сфері ділового та економічного життя, бухгалтерського обліку;

г) всі відповіді вірні.

3. Метою складання бухгалтерської звітності є:

а) забезпечення інформацією, яка допомагає внутрішнім користувачам приймати відповідні економічні рішення;

б) забезпечення інформацією, яка допомагає зовнішнім користувачам приймати відповідні економічні рішення;

в) забезпечення інформацією, яка допомагає користувачам приймати відповідні економічні рішення;

г) відображення активів, пасивів і конкурентоспроможності підприємства.

4. Правило, яким слід користуватися при вимірюванні, оцінці, реєстрації господарських операцій і при їх відображенні у звітності, — це:

а) принцип бухгалтерського обліку;

б) правило бухгалтерського обліку;

в) припущенням бухгалтерського обліку;

г) немає правильної відповіді.

5. Річна бухгалтерська звітність подається:

а) до 20 лютого наступного за звітним роком;

б) до 25 числа місяця, наступного за звітним роком;

в) до 28 лютого наступного за звітним роком;

г) правильної відповіді немає

6. Сума прибутку звітного року відображається:

а) у пасиві Балансу;

б) у активі Балансу;

в) у Звіті про фінансові результати підприємства;

г) не відображається у звітності.

7. Для зрозумілості фінансова звітність повинна містити інформацію про:

а) підприємство, дату звітності і звітний період;

б) валюту звітності, інформацію попереднього і звітного періодів;

в) консолідацію звітності;

г) усе вище перелічене

8. Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал, називається:

а) Звіт про власний капітал (Звіт про сукупний дохід);

б) Баланс (Звіт про фінансовий стан);

в) Звіт про рух грошових коштів.

г) всі відповіді вірні.

9. Звіт про рух грошових коштів - це:

а) сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація;

б) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;

в) звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства у звітному періоді;

г) всі відповіді вірні.

10. Примітки до фінансових звітів - це:

а) правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці;

б) сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію статей фінансових звітів;

в) сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація.

г) немає правильної відповіді.

11. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати:

а) зведену фінансову звітність;

б) об'єднану фінансову звітність;

в) консолідовану фінансову звітність;

г) корпоративну фінансову звітність.

12. Фінансову звітність підписують:

а) головний бухгалтер і керівник

б) головний бухгалтер

в) керівник і представник відділу бухгалтерії

г) головний бухгалтер і незалежний аудитор.

Теми рефератів

1. Фінансова звітність, її склад і призначення.
2. Особливості формування звітності із застосування комп'ютерних технологій обліку.
3. Особливості складання звітності за МСФЗ.

Термінологічний словник

А

Активи — ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активний рахунок – це рахунок, що відображає стан активів підприємства і зміни, що відбуваються в них.

Аналітичний рахунок – це рахунок що дає детальну (докладну) характеристику даних синтетичного рахунку і можуть бути в натуральних, трудових вимірниках і обов'язково в грошовому виразі.

Амортизація — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

Б

Баланс — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Балансова вартість валюти — вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Біологічний актив — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Бухгалтерська звітність — звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерський баланс – це спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських засобів (активів) за їх складом і джерелами утворення (пасивів) на певну дату.

Бухгалтерські рахунки – це спосіб поточного відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В

Вартість, яка амортизується — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Виплати по закінченні трудової діяльності — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати при звільненні — виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку. Витрати на відсотки за програмою — збільшення протягом звітного

періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку.

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Виробничі запаси — активи, які призначені для подальшої переробки на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу

Витрати на продукцію — прямі та загальновиробничі витрати, які формують виробничу собівартість продукції

Відстрочене податкове зобов'язання — сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Г

Гарантовані виплати працівнику — виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Господарська операція — це дія або подія, що зумовлює зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капітал підприємства.

Господарський облік — це облік, який відображає всі процеси, які пов'язані як із господарською діяльністю країни в цілому, так і з діяльністю підприємств, зокрема (незалежно від форм власності).

Господарський процес — це сукупність близьких за економічним змістом господарських операцій.

Грошові кошти — готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

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

Група основних засобів — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Дата балансу — дата, на яку складений баланс підприємства.

Дата придбання — дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дебітори — юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дисконт — сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю.

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

Довгострокові зобов'язання — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Довгострокові фінансові інвестиції - фінансові інвестиції на період понад один рік, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Документація — це спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що дозволяє здійснювати суцільне і безперервне спостереження за ними.

Дослідження — заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дочірнє підприємство — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Е

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

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Є

Єдиний грошовий вимірник — це вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

З

Забезпечення — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Запаси — активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Збиток — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Звіт про фінансові результати — звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів — звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

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

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

І

Інвентаризація — це спосіб виявлення фактичної наявності господарських засобів і порівняння його з даними бухгалтерського обліку.

Інвестиційна діяльність — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інший сукупний дохід — доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

К

Калькуляція – це спосіб обчислення в грошовому виразі фактичної собівартості виготовлення одиниці продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також придбаних товарів і виробничих запасів.

Контрольні учасники - учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Користувачі звітності — фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кореспонденція рахунків – це форма взаємозв'язку між рахунками, що виникає при здійсненні господарських операцій.

Л

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

М

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, що забезпечують суцільне, безперервне, взаємопов'язане і об'єктивне відображення об'єктів бухгалтерського обліку для управління господарською діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі – метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Н

Накопичена амортизація нематеріальних активів — сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Негрошові операції — операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи - капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

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

Необоротні активи — всі активи, що не є оборотними.

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

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

О

Об'єднання підприємств — з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

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.

Облікова оцінка — попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікові регістри — це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування і узагальнення інформації з первинних документів, які взяті на облік.

Оборот — це сукупність записів (сума господарських операцій), відображених з одного боку рахунку за місяць.

Оборотні активи — грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Оборотні відомості — це таблиці, складені за даними синтетичного і аналітичного обліку, в яких наведена інформація про залишки і про рух активів та пасивів підприємства за звітний період, що узагальнюється.

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова.

Оренда — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Орендна ставка відсотка — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій,

очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Оперативний облік – це система поточного спостереження і контролю за окремими господарськими операціями в ході їх безпосереднього здійснення.

Операційний цикл — проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

II

Пасивний рахунок – це рахунок, що відображає стан пасивів підприємства і зміни, що відбуваються в них.

Первісна вартість — історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

План рахунків – це перелік рахунків, що відображає систематизоване групування необхідної інформації про всебічну господарську діяльність підприємства для здійснення управління, контролю і аналізу.

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Подвійний запис – це спосіб одночасного взаємопов'язаного відображення операцій по дебету одного рахунку та по кредиту іншого рахунку в однакових сумах.

Подібні об'єкти — об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

Подія після дати балансу — подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

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

Поточні біологічні активи — біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Поточні зобов'язання — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні фінансові інвестиції - інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (окрім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Початок строку оренди — дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Примітки до фінансових звітів — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Премія – сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення

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

Проценти — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Процес виробництва – сукупність господарських операцій, пов'язаних з виробництвом готової продукції, виконанням робіт і наданням послуг.

Процес придбання – сукупність господарських операцій, пов'язаних з придбанням товарів, сировини і різних матеріалів.

Процес реалізації – сукупність господарських операцій, пов'язаних з реалізацією продукції, товарів, виконанх робіт і послуг.

Прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Р

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного відображення господарських операцій в певній системі для контролю активів і пасивів підприємства.

Ринкова вартість фінансової інвестиції — сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Розкриття — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

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

Рух грошових коштів — надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

С

Синтетичні рахунки – рахунки, що містять узагальнену інформацію про економічні ресурси, джерела їх утворення і про результати господарської діяльності по економічно однорідних групах тільки в грошовому виразі.

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль — розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Статистичний облік – це система вивчення і контролю масових соціально-економічних явищ і процесів суспільного життя.

Стаття — елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Строк оренди — період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суборенда — угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Субрахунок – це проміжна ланка між синтетичним рахунком і його аналітичними рахунками, групування однорідних аналітичних рахунків.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками)

Сума погашення — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

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

Суттєва інформація — інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Суттєвий вплив — повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Т

Теперішня вартість — дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Ф

Фінансова діяльність — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова оренда — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Фінансові витрати — витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Ч

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-ІУ. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 15.06.2021р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> – <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Закон України №2164-VIII зі змінами, внесеними 05 жовтня 2017 року. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>.
4. Про оплату праці: Закон України № 108/95-ВР зі змінами, внесеними 05.12.2019 р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291, із змінами і доповненнями від 29.09.2020 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.
7. Національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку 1-34: [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
8. Про електронні документи та електронний документообіг. Закон України від 22.05.2003р. N 851-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/851-15>.
9. Про електронний цифровий підпис. Закон України від 22.05.2003 №852. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/852-15>.
10. Основи електронного документообігу. Електронний цифровий підпис. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#>.
11. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Мініфіну № 879 від 02.09.2014 р., зі змінами, внесеними Наказом Мініфіну №588 від 29.09.2020 р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#>.
12. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління НБУ №148 від 29.12.2017 року, редакція від 01.01.2021 р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>.
13. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постанова Правління НБУ № 492 від 12.11.2003 р., редакція від 1.01.2019 р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03/ru/ed20190131#Text>.
14. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова НБУ №22 від 21.01.2004 р., редакція від 28.05.2021 р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text>.
15. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. №59, зі змінами і доповненнями від 12.05.2020 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>.

16. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства України від 24.05.1995 р. №88, редакція від 20.06.2018 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.

17. Методрекомендації № 433 – Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства України від 28.03.2013 р. №433, редакція від 30.12.2013 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.

18. Методрекомендації №476 - Методичні рекомендації з перевірки порівнюваності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства України від 11.04.2013 р. №476, редакція від 15.04.2014 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text>.

19. Методрекомендації №635 - Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства України від 27.06.2013 р. №635, редакція від 14.0.2020 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.

20. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. №356. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://document.vobu.ua/doc/3449>.

21. Наказ №302 – наказ Міністерства України «Про примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. №302., редакція від 29.09.2020 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text>.

22. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2, редакція від 14.01.2020 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>.

23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2004 р. №561, редакція від 14.01.2020 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.

24. Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України та внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України: Постанова Національного банку України №31 від 05.02.2019 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0656-07#Text>.

25. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266: Постанова Кабінету Міністрів України №439 від 26.06.2015 р. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/439-2015-%D0%BF#Text>.

26. Бланки документів, облікові регістри. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://taxlink.ua/ua/documents/oblikovi-registri/1469603600-zagalni/>.

27. Бухгалтерський облік в Україні: Навчальний посібник/Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І., Воськало В.І., Мохняк В.С. – Львів: Бух.центр «Ажур»; 2010. – 440 с.

28. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник//Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкін, Голенко, О. В. Небильцова, Л. Є. Берадзе, Л. А. Галат: [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://studentam.kiev.ua/content/view/622/73/>

29. Бухгалтерський облік в двох частинах [Електронний ресурс]: електронні ресурси ВНТУ / П.В. Чалюк, Л.Я. Швейкіна, Л.В. Чаплигіна. – Режим доступу до ресурсу: http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/index.htm/

30. Бухгалтерський облік : підруч. / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с. 4. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Ю.А. Верига. – К. : Центр навчальної і практичної літератури, 2019. – 520 с.
31. Бухгалтерський і фінансовий облік. Підручник / За ред.Проф. Ф.Ф Бутинця - Житомир: ЖІТІ, 2008.
32. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Беленкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.
33. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
34. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015. – 315 с.
35. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. посіб. / Н. І. Верхоглядова. – К. : ЦУЛ, 2010. – 354 с.
36. Гладких Т.В. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
37. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2014. – 600 с.
38. Клим Н. М. Бухгалтерський облік : Навч. посібн. / Н. М. Клим. – Львів: Ліга-Прес, 2014. – 480 с.
39. Клим Н.М., Юзвик К.М. Доходи та витрати діяльності підприємств / Н.М.Клим, К.М.Юзвик, // Вісник Львівського державного інституту новітніх технологій та управління імені В'ячеслава Чорновола. Серія «Економічні науки»/за заг. Ред.. проф..М.В.Римара. – Львів: Львівський державний інститут новітніх технологій та управління ім.ені В'ячеслава Чорновола, 2010. – Вип..5. – с.198-208.
40. Клим Н.М., Хом'як Т.Р. Економічна сутність необоротних активів як об'єкта бухгалтерського обліку/Клим Н.М., Хом'як Т.Р./Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. Серія «Економічні науки», 2013. - №6.2013. – с.160-175.
41. Klym N.M., Khomiak R.L., Systematic approach to the formation of accounting policies of enterprise in Ukraine/. Accounting and analytical support of the management system of an enterprise: Collective monograph: [Collective monograph] / Edited bi: prof.A.Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic, 2013 – с.112-131.
42. Клим Н.М. Хом'як Т.Р. Облік фінансових витрат із використанням сучасних інформаційних технологій// Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка» [Текст]: Збірник наукових праць. Серія: економічні науки./Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут – Хмельницький, 2013. – Вип..5 [43]-с.323-330.
43. Клим Н.М. Облікова політика як інструмент інтеграції облікової інформації підприємств// Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць. – Львів: НЛТУ України. – 2013. – Вип..23.7.- с.248-254.
44. Клим Н.М., Хомяк Р.Л. Облікові аспекти фінансових витрат/Н.М.Клим/ Тези доповідей науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» [Текст]: Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2012. – с.121-122.
45. Клим Н.М., Шульц С.Л. Облік і контроль інвентаризаційних різниць//Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ «Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку,

контролю та аналізу».- Івано-Франківськ.: Видавництво ІФНТУНГ, 2015.- 350 с., С.- 69-72 16-17 жовтня 2015 р.

46. Клим Н.М., Гараздовська Н.М. Сучасний стан обліку і документування розрахунків з податку на додану вартість//Матеріали 67-ї науково-технічної конференції студентів НЛТУ України. – Львів. Вид-во НЛТУ України, 2015 – 224 с. – с.25-27.

47. Клим Н.М., Іванець З.В. Особливості відображення сукупного доходу підприємства у фінансовій звітності// Матеріали 66-ї науково-технічної конференції студентів й аспірантів НЛТУ України. –Львів: Видавництво РВЦ НЛТУ України, 2014. - С.114-116.

48. Клим Н.М. Нормативне регулювання електронного документообігу на підприємстві// Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 14-15 березня 2018 року. – Львів: ЛНАУ, 2018. 456, с. 85-89.

49. Клим Н.М. Особливості використання та обліку податкового векселя//Вісник НЛТУ України № 20.14 , Львів. – 2010. – с.200-205.

50. Клим Н.М. Удосконалення класифікації фінансових інвестицій// Вісник НЛТУ України № 21.6. , Львів. – 2011. – с.205-211.

51. Малюга Н. М., Пархоменко В. М. Об'єкти бухгалтерського обліку за Планом рахунків або Що обліковується на рахунках?: навч. посіб. К.: Видавництво «Консультант», 2017. 92 с.

52. Малюга Н. М., Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік (загальна теорія. Конспект лекцій в схемах і таблицях). – К.: ТОВ Видавництво «Консультант» . 2017. 67 с.

53. Мінімальні гарантії в оплаті праці: як дотримуватись у 2021 році? [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://news.dtki.ua/labor/compensation/67596>

54. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. - К.: КНЕУ, 2016.

55. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для ст-ів ЗВО / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – К. : Каравела, 2019. – 560 с. – К. : Алерта, 2019, – 316 с.

56. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – Київ: Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2011. – 670 с.

57. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.

58. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.

59. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. Ткаченко Н.М. – 7-те вид., допов. і перероб. – К.: Алерта, 2016. – 928 с.

60. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572

ПЛАН РАХУНКІВ
бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій
підприємств і організацій

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
1	2	3
Клас 1. Необоротні активи		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи		
30	Готівка	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності

38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Усі види діяльності
41	Капітал у дооцінках	Усі види діяльності
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
Клас 5. Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
Клас 6. Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності		
70	Доходи від реалізації	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
{Рахунок 75 виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів № 627 від 27.06.2013}		
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності

83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
Клас 9. Витрати діяльності		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
{Рахунок 99 виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів № 627 від 27.06.2013}		
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

Начальник управління
методології бухгалтерського обліку

В.М. Пархоменко

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

ДОДАТОК Б.

Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2000 р. №356, передбачають такі регістри:

Номери		Найменування та призначення регістрів
Журналів	Відомостей	
1	2	3
		Облік грошових коштів та грошових документів
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33
	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30
	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31
	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33
		Облік довгострокових та короткострокових позик
2		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60
		Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 18 (крім субрахунку 184), 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом
		Облік необоротних активів та фінансових інвестицій
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та зносу (амортизації) необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 16, 19)
		Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 35 та субрахунку 184)
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів

		Облік витрат
5, 5А*		Розділ І Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 і розділ ІІ Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6
		Розділ ІІІ Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 39, 65, 66, 91
		Розділ ІІІ А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84
		Розділ ІІІ Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 21, 22, 39, 65, 66
		Розділ ІV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари"
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів
6		Облік доходів і результатів діяльності
		Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79
		Розділ ІІ "Аналітичні дані про доходи"
		Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань
7		Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал"
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
	8	Відомість позабалансового обліку
		Головна книга
		Реєстр депонованої заробітної плати
		Бухгалтерська довідка
		Аркуш-розшифровка

КЛИМ Н. М.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

2-е видання, перероблене і доповнене

ПІДРУЧНИК

Підписано до друку 25.10.2021. Формат 60х84/16

Папір офсетний. Друк різнографія

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 24,8

Наклад 300 пр.

ТзОВ «Галицька видавнича спілка»

вул. Туган-Барановського, 24, м. Львів, 79005

тел. (032)276-37-99

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК 7408 від 27.07.2021 р

Віддруковано:

СПД ФОП Марусич М.М.

м. Львів, пл. Князя Я. Осмомисла, 5/11

тел./факс: (032)261-51-31

e-mail: interprint-m@ukr.net