

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут
імені Ігоря Сікорського»



Н. Є. Скоробогатова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК



Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

Н. Є. Скоробогатова

Бухгалтерський облік

Навчальний посібник

*Затверджено Вченою радою КПІ ім. Ігоря Сікорського
як навчальний посібник для студентів,
які навчаються за спеціальністю «Економіка»*

Київ
КПІ ім. Ігоря Сікорського
2017

Рецензенти:

О. А. Лаговська, д-р екон. наук, проф.,
Житомирський державний технологічний університет

О. В. Єрмошкіна, д-р екон. наук, проф.,
Національний гірничий університет

О. М. Сovenko, зав. відділу бухгалтерського обліку, фінансів та планування
Управління справами Апарату Верховної Ради України

Відповідальний редактор

С. В. Войтко, д-р екон. наук, проф.,
Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

Скоробогатова Н. Є.

С44 Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. Є. Скоробогатова. –
Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. –
248 с.

ISBN 978-966-622-829-4

Розкрито концептуальні засади організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Наведено методику обліку необоротних активів, запасів, грошових коштів, дебіторської заборгованості, фінансових інвестицій, власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань підприємства. Подано порядок визначення й відображення в обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства. Викладено методику складання форм фінансової звітності підприємства. Описано порядок складання консолідованої звітності, що подається за результатами діяльності групи підприємств. Методику обліку окремих елементів активів, капіталу та зобов'язань проілюстровано практичними прикладами. З метою закріплення здобутих знань до кожного розділу наведено завдання для самоперевірки.

Для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, практикуючих бухгалтерів, фінансистів, економістів, а також тих, хто самостійно вивчає бухгалтерський облік.

УДК 657(075.8)

ISBN 978-966-622-829-4

© Н. Є. Скоробогатова, 2017
© КПІ ім. Ігоря Сікорського (ФММ), 2017

Зміст

Перелік умовних позначень.....	7
Передмова	8
ЧАСТИНА I ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА	
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	9
1.1. Поняття і види господарського обліку	9
1.2. Принципи бухгалтерського обліку	13
1.3. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення	15
1.4. Метод бухгалтерського обліку.....	18
Завдання для самоперевірки.....	19
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС.....	
2.1. Поняття балансу, його структура та основи побудови.....	20
2.2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу.....	23
Завдання для самоперевірки.....	24
РОЗДІЛ 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС	25
3.1. Поняття про бухгалтерські рахунки та їх побудова	25
3.2. Рахунки синтетичного та аналітичного обліку.....	28
3.3. Класифікація рахунків.....	32
3.4. План рахунків бухгалтерського обліку	33
Завдання для самоперевірки.....	36
РОЗДІЛ 4. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ.....	
4.1. Поняття оцінки об'єктів обліку	37
4.2. Сутність та види калькуляцій	39
4.3. Системи калькулювання собівартості	41
4.4. Методи калькуляції собівартості	42
Завдання для самоперевірки.....	47
РОЗДІЛ 5. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ,	
ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	48
5.1. Призначення та порядок обробки первинних документів.....	48
5.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерських документах.....	50
5.3. Організація документообігу та зберігання документів	52
5.4. Суть, види та порядок проведення інвентаризації	53

5.4.1. Умови проведення інвентаризації	53
5.4.2. Організація та основні правила проведення інвентаризації	56
5.4.3. Оформлення результатів інвентаризації.....	59
5.5. Форми бухгалтерського обліку	60
5.6. Облікова політика підприємства	61
Завдання для самоперевірки.....	63

ЧАСТИНА II БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

РОЗДІЛ 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	64
6.1. Поняття і склад необоротних активів	64
6.2. Поняття та оцінка основних засобів	65
6.3. Облік руху основних засобів	68
6.4. Облік зносу (амортизації) основних засобів	76
6.5. Поняття та облік інших необоротних активів	80
6.6. Облік нематеріальних активів	83
Завдання для самоперевірки.....	87
РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	88
7.1. Поняття та оцінка запасів	88
7.2. Облік виробничих запасів	91
7.3. Поняття та облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	98
7.4. Облік виробництва	99
7.5. Облік готової продукції	103
7.6. Поняття та облік товарів	104
Завдання для самоперевірки.....	106
РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	108
8.1. Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами	108
8.1.1. Сутність грошових коштів та їх складові.....	108
8.1.2. Порядок оформлення касових операцій	110
8.1.3. Порядок ведення касової книги та обов'язки касира	113
8.1.4. Реєстрація касових операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	114
8.2. Облік операцій по рахунках у банках.....	115
8.3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками.....	122

8.4. Облік операцій з іншими дебіторами	127
Завдання для самоперевірки.....	132
РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ.....	134
9.1. Сутність та види фінансових інвестицій	134
9.2. Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики	137
9.2.1. Облік інвестицій, які утримуються до їх погашення.....	137
9.2.2. Облік інвестицій, які утримуються для перепродажу.....	139
9.3. Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні підприємств.....	141
9.3.1. Облік інвестицій, утримуваних для продажу або отримання доходу в майбутньому.....	142
9.3.2. Облік інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства.....	143
Завдання для самоперевірки.....	147
РОЗДІЛ 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	148
10.1. Поняття власного капіталу та його складові	148
10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу	149
10.3. Облік додаткового та резервного капіталу.....	153
10.4. Облік нерозподіленого прибутку	155
10.5. Облік неоплаченого та вилученого капіталу	155
10.6. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	158
Завдання для самоперевірки.....	160
РОЗДІЛ 11. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	162
11.1. Поняття та класифікація зобов'язань	162
11.2. Облік довгострокових зобов'язань	162
11.3. Облік поточних зобов'язань.....	167
11.4. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)	173
Завдання для самоперевірки.....	175
РОЗДІЛ 12. ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ	176
12.1. Поняття, види та форми оплати праці.....	176
12.2. Методика нарахування заробітної плати	179
12.3. Види утримань та оподаткування заробітної плати.....	182
12.4. Нарухування допомоги з тимчасової непрацездатності	188
12.5. Облік нарахування та виплати відпускних.....	192
Завдання для самоперевірки.....	193

ЧАСТИНА III БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ,	
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	
РОЗДІЛ 13. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	194
13.1. Поняття і класифікація витрат виробництва	194
13.2. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).....	196
13.3. Облік загальновиробничих витрат	198
13.4. Облік адміністративних витрат	200
13.5. Облік витрат на збут	202
13.6. Облік інших витрат.....	203
Завдання для самоперевірки.....	205
РОЗДІЛ 14. ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	206
14.1. Поняття, класифікація та оцінка доходів	206
14.2. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).....	208
14.3. Облік інших доходів.....	210
14.4. Порядок формування та облік фінансових результатів	213
Завдання для самоперевірки.....	215
РОЗДІЛ 15. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	220
15.1. Загальні вимоги до фінансової звітності	220
15.2. Зміст та порядок складання балансу.....	222
15.3. Зміст та порядок складання звіту про фінансові результати	223
15.4. Зміст та порядок складання звіту про рух грошових коштів.....	225
15.5. Зміст та порядок складання звіт про зміни у власному капіталі	227
15.6. Консолідована фінансова звітність.....	227
Завдання для самоперевірки.....	229
Список використаних джерел	230
Додаток А	236
Додаток Б	245

Перелік умовних позначень

БВ	—	балансова вартість
ЗВ	—	залишкова вартість
ІНМА	—	інші необоротні матеріальні активи
КМУ	—	Кабінет Міністрів України
ЛВ	—	ліквідаційна вартість
МСФЗ	—	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МФУ	—	Міністерство фінансів України
МШП	—	малоцінні швидкозношувані предмети
НБУ	—	Національний банк України
НЗВ	—	незавершене виробництво
НП(С)БО	—	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ОЗ	—	основні засоби
П(С)БО	—	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПВ	—	первісна вартість
ПДВ	—	податок на додану вартість
ПДФО	—	податок на доходи фізичних осіб
РРО	—	реєстратор розрахункових операцій
ТЗВ	—	транспортно-заготівельні витрати
ТМЦ	—	товарно-матеріальні цінності

Передмова

У сучасних умовах господарювання економісту та менеджеру підприємства неможливо обійтися без володіння базовими знаннями з бухгалтерського обліку його активів, капіталу, зобов'язань, а також норм податкового законодавства. Оволодіння зазначеними питаннями дозволить систематизувати інформацію про діяльність підприємства та її результати у регістрах бухгалтерського обліку, складати та аналізувати форми фінансової звітності, виявляти резерви подальшого розвитку підприємства.

Метою вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік» є формування у студентів здатності комплексно розуміти сутність облікового процесу господарської діяльності підприємств різних форм власності; аналізувати економічні ситуації та вирішувати практичні завдання, що пов'язані з обліком активів, капіталу та зобов'язань підприємства, а також впливають на прийняття стратегічних та поточних управлінських рішень; агрегувати інформацію за допомогою форм фінансової звітності, визначати фінансові результати та аналізувати стан підприємства, інтерпретуючи отримані результати.

Запропонований навчальний посібник підготовлено відповідно до програми навчальної дисципліни. У виданні розкриваються методологічні основи організації обліку на підприємстві, методичні підходи до складання та використання форм фінансової звітності менеджерами підприємства з метою прийняття управлінських рішень.

Практичні приклади ілюструють принципи бухгалтерського обліку, концептуальні засади організації обліку та порядок відображення у звітності елементів активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат, фінансових результатів. Наведені питання для самоконтролю сприятимуть поглибленню теоретичних знань та набуттю практичних навичок ведення обліку, складання та інтерпретації фінансової звітності відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку.

Метою навчального видання є формування у студентів теоретичних знань та практичних навичок з організації бухгалтерського обліку на підприємстві, складання форм фінансової звітності, уміння використовувати облікову інформацію під час прийняття управлінських рішень. Це сприятиме підвищенню конкурентоспроможності фахівців з обліку, аудиту та фінансового менеджменту, допоможе підвищити ефективність діяльності підприємств, а також зрозуміти передумови та напрямки процесу реформування бухгалтерського обліку в Україні.

ЧАСТИНА I

ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

РОЗДІЛ 1.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Поняття і види господарського обліку

Господарська діяльність – це діяльність, яка пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних цінностей, а також наданням і використанням послуг. На рівні підприємства господарська діяльність складається з господарських процесів, які поділяються на господарські операції.

Господарський облік – це кількісне та якісне відображення, а також якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею. Таким чином, господарський облік відображає всі процеси, які пов'язані з господарською діяльністю як країни, так і підприємства (незалежно від форми власності), та включає в себе виробництво продукції, її реалізацію, визначення фінансових результатів діяльності, сплату податків та розподіл отриманого чистого прибутку.

Облік виник у процесі розвитку суспільства та матеріального виробництва. Перші дані про господарський облік з'являються у XIV столітті, зокрема поява подвійного запису кожної господарської операції. Автором подвійного запису господарських операцій вважається італійський математик Лука Пачолі (1445 – 1515), який ідентифікував облік як універсальну методичну науку, вперше дав визначення таким поняттям, як «облік», «подвійний запис», «рахунок».

Господарський облік поділяється на оперативний, бухгалтерський та статистичний (табл. 1.1). Окремим видом обліку є податковий облік, мета якого полягає у визначенні суми податків, складанні податкової звітності та своєчасній сплаті податків і зборів у повному розмірі до бюджету та державних цільових фондів.

Таблиця 1.1. Види господарського обліку

Параметри порівняння	Оперативний	Бухгалтерський	Статистичний
1	2	3	4
Визначення	Це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими і технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління	Це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Це система вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, які мають загальнодержавний характер
Суть	Здійснюється безпосередньо на місці (цех, ділянка, склад тощо) та забезпечує негайне спостереження та реєстрацію виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства (організації)	Поділяється на: – фінансовий – комплексний облік усіх засобів та грошових коштів і всієї економічної діяльності підприємства (організації) з метою складання фінансової звітності; – управлінський – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Планомірне збирання й вивчення масових явищ і закономірностей їх розвитку

Продовж. табл. 1.1

1	2	3	4
Мета	Швидке отримання інформації про хід виробництва, реалізації продукції (робіт, послуг), результатів діяльності	Фінансовий облік – складання фінансової звітності; управлінський облік – отримання інформації для управління підприємством (організацією)	Вивчення (спостереження, відображення, опрацювання) і контроль масових та окремих типових господарських операцій, процесів, явищ

Бухгалтерський облік у свою чергу поділяється на фінансовий та управлінський (табл. 1.2.)

Таблиця 1.2. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

Критерії порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Обов'язковість	Ведеться обов'язково, відповідно до норм законодавства	Не обов'язковий, ведеться за бажанням керівництва
Витрати на ведення	Визначаються необхідністю ведення обліку	Визначаються ступенем ефективності управлінських рішень
Призначення звітної документації	Цілі використання зовнішньої звітності не регламентуються	Структура, зміст і призначення внутрішньої звітності визначаються керівництвом самостійно
Користувачі інформації	Інвестори, кредитори, податкова служба тощо	Керівництво підприємства, відповідно до призначення інформації
Зміст інформації	Відображає вхідні та вихідні фінансові потоки підприємства, майновий стан та результати його діяльності	Відображає розрахунки грошових потоків, прибутків та економічного обґрунтування рішень щодо управління підприємством

Продовж. табл. 1.2

1	2	3
Форми виміру інформації	Вартісна оцінка показників	Вартісна та натурально-речова (кількісна) оцінка показників
Характер інформації	Відображає записи минулих періодів часу	Інформація має «історичний» і прогнозний характер
Базисна структура інформації	Загальноприйняті принципи	Три принципи калькуляції витрат: – облік виробничої собівартості; – диференційований облік витрат; – облік витрат за центрами відповідальності
Ступінь точності	Певний ступінь точності відповідно до нормативних вимог	Існують певні припущення, приблизні оцінки через оперативність надання інформації, головний критерій – доцільність
Періодичність і терміни надання звітності	Визначаються законодавством, наявний часовий лаг	Визначаються керівництвом, часовий лаг відсутній
Об'єкт звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності (продукт, цех, ділянка, робота тощо)
Ступінь відповідальності за правильність ведення обліку	Існує вірогідність переслідування згідно із законодавством	Існує вірогідність адміністративного покарання

Для здійснення обліку використовуються кількісні та якісні показники (рис. 1.1). У бухгалтерському обліку узагальнюючим є грошовий вимірник. Відповідно до законодавства, всі підприємства, організації та установи, що здійснюють господарську діяльність на території України, зобов'язані вести бухгалтерський облік в українській національній валюті. Статтею 99 Конституції України національною валютою визначено гривню.



Рис. 1.1. Види вимірників

1.2. Принципи бухгалтерського обліку

Основним завданням бухгалтерського обліку є формування інформації, яка має допомагати керівникам, власникам підприємств, інвесторам, кредиторам та іншим користувачам приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо діяльності конкретного підприємства. Для задоволення даних вимог облікова інформація повинна бути:

- максимально значною (вагомою) для прийняття управлінського рішення;
- абсолютно достовірною;
- порівняною за певні проміжки часу або з аналогічною інформацією інших підприємств;
- зрозумілою для користувачів тощо.

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які покладені в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів. Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- **обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- **повне висвітлення** – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських

операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- **послідовність** – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

- **нарахування та відповідність доходів і витрат** – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

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

- **історична (фактична) собівартість** – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

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

- **періодичність** – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, має об'єкт і предмет дослідження. **Предметом** бухгалтерського обліку є окремі сторони процесу розширеного відтворення, тобто господарські факти, явища та процеси, що зумовлюють стан і використання активів і джерел їх утворення (пасивів). **Об'єктами** бухгалтерського обліку є наступні:

- господарські засоби (оборотні та необоротні активи);
- джерела їх утворення (власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання і забезпечення);
- господарські процеси, що забезпечують рух майна та джерел з метою отримання прибутку.

1.3. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення

Господарські засоби – це сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, необхідних для здійснення діяльності суб'єкта господарювання.

Господарські засоби групують за двома ознаками:

- складом і розміщенням (рис. 1.2);
- джерелами формування і цільовим призначенням (рис. 1.3).

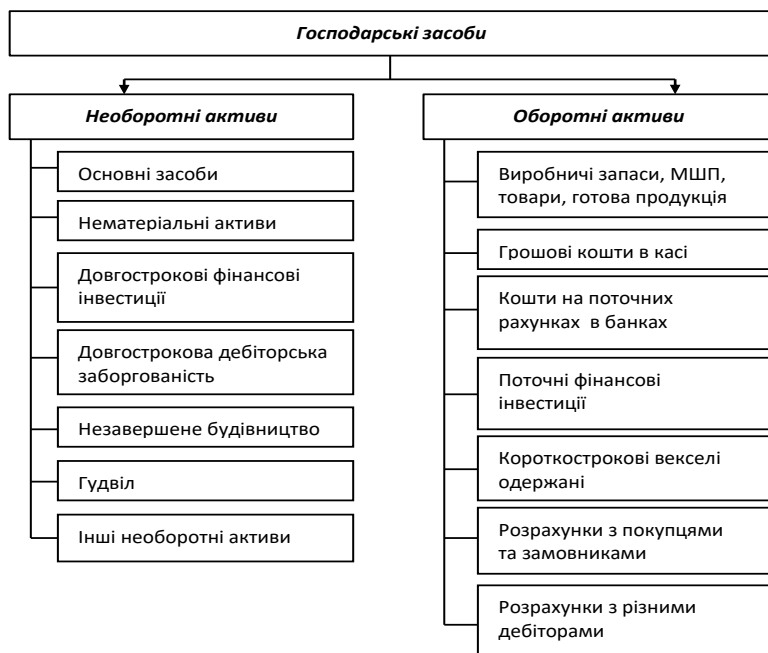


Рис. 1.2. Класифікація господарських засобів за їх складом

До складу **необоротних активів** належать господарські засоби, які використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року або операційного циклу, а саме:

– **основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання 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);

– **нематеріальні активи** – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам;

– **довгострокові фінансові інвестиції** – це витрати на участь у статутному капіталі інших суб'єктів господарювання; витрати на придбання акцій, облігацій на довгострокових умовах, а також довгострокові позики, які передані іншим суб'єктам господарювання під боргові зобов'язання;

– **довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу;

– **гудвіл** — перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Оборотні активи складаються з наступних елементів:

– запасів, які повністю використовуються для здійснення господарської діяльності підприємства (сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, товари тощо);

– дебіторської заборгованості;

– грошових коштів підприємства в національній та іноземній валюті, які повинні знаходитися на поточному рахунку в установі банку, а також тих грошових коштів, які зберігаються в касі підприємства відповідно до ліміту, затвердженого установою банку;

– поточних фінансових інвестицій.

За джерелами формування господарські засоби поділяються на власні та залучені (рис. 1.3). **Власні джерела** утворення господарських засобів визначаються вартістю майна, тобто чистими активами, які обчислюються як різниця між вартістю майна та залученими джерелами. Власні джерела мають складну структуру,

що залежить від організаційно-правового статусу підприємства (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, державне підприємство, орендне підприємство). До власних джерел утворення господарських засобів відносяться: зареєстрований, додатковий, резервний капітали, капітал у дооцінках, нерозподілений прибуток.



Рис. 1.3. Класифікація джерел формування господарських засобів

Залучений (позичковий) капітал — це частина вартості майна суб'єкта господарювання, придбаного за рахунок виникнення зобов'язань, які необхідно повернути банкам, постачальникам, інвесторам: коштами, цінностями, які еквівалентні до вартості майна. Залучений капітал містить наступні складові:

– **довгострокові кредити** — кредити банку на строк більше одного року в українській або іноземній валюті;

– **довгострокові фінансові зобов'язання** — це фінансові зобов'язання з придбання цінних паперів, зобов'язання з оренди, термін погашення яких більше одного року; вкладення до статутного або пайового капіталу;

– **короткострокові кредити**, як правило, надаються банками підприємствам до одного року;

– **поточна кредиторська заборгованість** — це вільні грошові кошти підприємства, які можна використати на будь-які потреби, доки не закінчиться термін погашення заборгованості (працівникам підприємства з нарахування зарплати, постачальникам за придбані матеріальні цінності, бюджету по платежах тощо);

– **забезпечення** — це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу;

– **доходи майбутніх періодів** — одержані доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до складу доходів у майбутніх звітних періодах.

У сукупності господарські засоби називаються активами, а джерела їх утворення — пасивами. Оскільки кожен вид засобів має відповідне джерело надходження, то активи і пасиви у грошовому виразі є рівними.

1.4. Метод бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку — це сукупність способів та прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку. Основні елементи методу бухгалтерського обліку наведені на наступні:

документація — відображення господарських операцій у визначених носіях інформації — на паперових бланках або технічних носіях. Це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку;

інвентаризація — це співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей;

система рахунків бухгалтерського обліку — це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному і вартісному

параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для відображення їх джерел – пасивні;

подвійний запис – це процес відображення господарських операцій та викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі;

оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству;

калькуляція – це спосіб групування витрат для обчислення собівартості продукції та послуг як у цілому, так і поодиноці;

баланс – метод групування і відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та джерел їх утворення, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їх джерел;

звітність – система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, які відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства (організації, установи) за визначений період і є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Завдання для самоперевірки

1. Поясніть, у чому полягає сутність господарського обліку.
2. Розкрийте сутність статистичного обліку.
3. Розкрийте відмінності фінансового та управлінського обліку як складових бухгалтерського обліку.
4. Поясніть, що являє собою оперативний облік.
5. Охарактеризуйте користувачів облікової інформації.
6. Охарактеризуйте методи бухгалтерського обліку.
7. Наведіть класифікацію господарських засобів підприємства.
8. Розкрийте відмінності між складовими джерел утворення господарських засобів.
9. Наведіть приклади предмету та об'єкту бухгалтерського обліку на обраному підприємстві.
10. Розкрийте умови використання натуральних, умовно-натуральних, трудових та грошових вимірників на підприємстві.
11. Поясніть відмінності між оборотними та необоротними активами.
12. Наведіть приклади активів та пасивів на прикладі обраного підприємства.

РОЗДІЛ 2.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

2.1. Поняття балансу, його структура та основи побудови

Баланс – це форма бухгалтерської звітності, яка характеризує в узагальнених грошових показниках стан господарських засобів підприємства (активи) та джерел їх утворення (пасиви) на звітну дату. Розрізняють **нетто-баланс** – сальдовий баланс та **брutto-баланс** – оборотний баланс.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73 визначає зміст і форму балансу. **Баланс** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал (рис. 2.1.).

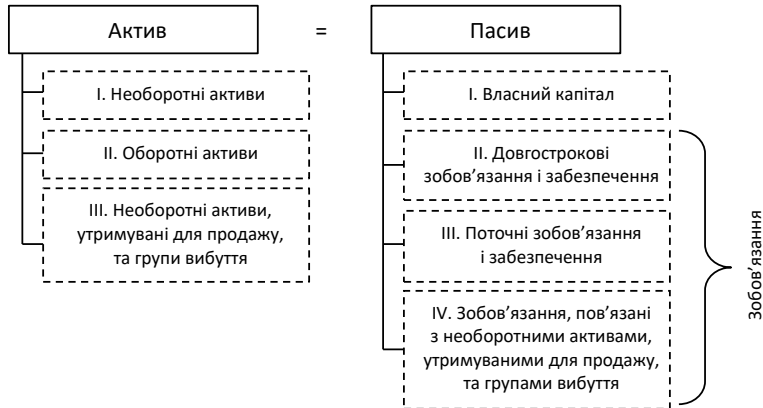


Рис. 2.1. Склад і структура Балансу, відповідно до НП(С)БО 1

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе

до отримання економічних вигод у майбутньому. Активи мають три складові:

1. **Оборотні активи** – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Прикладом оборотних активів є виробничі запаси (сировина і матеріали); готова продукція; залишки незавершеного виробництва; дебіторська заборгованість покупців за продукцію, товари, роботи, послуги; грошові кошти в касі та на поточному рахунку тощо.

2. **Необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними. До необоротних активів відносяться нематеріальні активи (програмні продукти, права власності тощо); основні засоби (будівлі, станки, обладнання тощо); довгострокові фінансові інвестиції та інші.

3. **Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу**, – необоротні активи, які очікується продати, а не використовувати за призначенням. Окрім того, вони мають бути готові до продажу у їх теперішньому стані та продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу. Більш детально методологічні особливості відображення в бухгалтерському обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття визначені в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

У свою чергу, **пасив** поділяється на власний капітал і зобов'язання. Розділ пасиву балансу **власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Складовими власного капіталу є зареєстрований (статутний) капітал, додатковий і резервний капітал, нерозподілений прибуток тощо.

Зобов'язання – це 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. Зобов'язання у Балансі відображаються у трьох розділах:

1. **Поточні зобов'язання** – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Прикладом поточних зобов'язань можуть бути отримані кредити банків терміном погашення до одного

року; заборгованість перед постачальниками, працівниками, бюджетом, Пенсійним фондом тощо.

2. **Довгострокові зобов'язання** – всі зобов'язання, які не є поточними. Наприклад, отриманий підприємством кредит банку, що має термін погашення більше одного року.

3. **Забезпечення** – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Залежно від терміну погашення, забезпечення також поділяються на поточні та довгострокові.

П'ятий розділ пасиву балансу – **Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття**, де відображається заборгованість підприємства щодо зобов'язань з реалізації даних груп активів.

Таким чином, оскільки у балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал, то підсумок активу балансу (форма №1) повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву балансу. Звідси основне бухгалтерське рівняння:

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

Основним елементом бухгалтерського балансу, з якого складається актив і пасив, є стаття. **Статті балансу** – це показники, що відображають на певну дату стан окремих видів господарських засобів та джерел їх утворення. Кожна стаття балансу має грошовий вираз, що називається **оцінкою статті**. Форма балансу, відповідно до НП(С)БО 1, має вид балансу-нетто.

Послідовність складання балансу:

- 1) здійснення господарських операцій та їх аналіз;
- 2) оформлення відповідних первинних документів, що підтверджують фактичне здійснення господарської операції;
- 3) реєстрація аналітичної облікової інформації з первинних документів у Журналі реєстрації господарських операцій, складання бухгалтерських проводок;
- 4) рознесення інформації з Журналу реєстрації господарських операцій у зведені Журнали синтетичних бухгалтерських рахунків;
- 5) складання Головної книги, оборотно-сальдової відомості;
- 6) складання звітної форми балансу.

2.2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу

Господарська операція – це операція, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства, установи, організації. Залежно від характеру впливу господарської операції на статті балансу поділяють чотири типи господарських операцій.

Операція першого типу. Зі складу відпущені матеріали у виробництво в сумі 5 000 грн. Дана операція зменшить запаси матеріалів на складі (зменшення статей активу), проте збільшується сума незавершеного виробництва (збільшення статей активу):

$$\text{Актив} - 5\,000 + 5\,000 = \text{Пасив}$$

Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, а інша – зменшується), проте загальна сума залишається без змін:

$$\text{Актив} + \Sigma - \Sigma = \text{Пасив}$$

Операція другого типу. Підприємство поповнило резервний капітал на суму 10 000 грн за рахунок чистого прибутку. Дана операція збільшить резервний капітал (збільшення статей пасиву), проте зменшується сума нерозподіленого прибутку (зменшення статей пасиву):

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + 10\,000 - 10\,000$$

Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, а інша – зменшується), загальна сума залишається без змін:

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + \Sigma - \Sigma$$

Операція третього типу. Підприємство придбало автомобіль вартістю 120 000 грн. за рахунок короткострокового кредиту банку. Таким чином, сума необоротних активів – основних засобів – збільшиться (збільшення статей активу), збільшуючи водночас заборгованість підприємства перед банком – зростання поточних зобов'язань (збільшення статей пасиву):

$$\text{Актив} + 120\,000 = \text{Пасив} + 120\,000$$

Зміни відбуваються і в структурі активу балансу, і в структурі пасиву, одночасно збільшуючи суму валюти балансу:

$$\text{Актив} + \Sigma = \text{Пасив} + \Sigma$$

Операція четвертого типу. З поточного рахунку підприємство сплатило частину заборгованості постачальнику сировини – 2 000 грн. Дана операція зменшує оборотні активи (зменшення статті активу) та зменшує поточні зобов'язання (зменшення статті пасиву), водночас зменшуючи валюту балансу на таку ж саму суму:

$$\text{Актив} - 20\,000 = \text{Пасив} - 20\,000$$

Зміни відбуваються і в структурі активу балансу, і в структурі пасиву, одночасно зменшуючи суму валюти балансу:

$$\text{Актив} - \Sigma = \text{Пасив} - \Sigma$$

Таким чином, кожна операція змінює не менше, ніж дві статті балансу, не порушуючи рівність загального підсумку активу і пасиву.

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність бухгалтерського балансу.
2. Поясніть, що є критерієм віднесення певного активу до групи необоротних активів.
3. Дайте визначення та охарактеризуйте складові частини власного капіталу.
4. Дайте визначення та охарактеризуйте складові частини зобов'язань підприємства.
5. Поясніть, що називають статтею балансу.
6. Поясніть, чим викликана рівність активу та пасиву балансу.
7. Поясніть, у чому полягає сутність чотирьох типів балансових змін.
8. Охарактеризуйте відмінності необоротних та оборотних активів.
9. Розкрийте сутність поняття необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу.
10. Поясніть відмінності між зобов'язаннями та забезпеченнями підприємства.

РОЗДІЛ 3.

РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

3.1. Поняття про бухгалтерські рахунки та їх побудова

Рахунки бухгалтерського обліку — це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, джерел їх утворення та господарських операцій. Для обліку залишку та руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок.

Рахунок має вигляд двосторонньої таблиці, в якій окремо реєструється збільшення та зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають **дебетом**, праву — **кредитом**. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають **дебетовим оборотом**, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка — **кредитовим оборотом**. Кінцевий залишок засобів на рахунок називають **кінцевим сальдо**, або **залишком на кінець періоду**.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні та пасивні. Рахунки, що призначені для обліку активів підприємства, називають **активними**. Рахунки, на яких відображують джерела формування активів, називають **пасивними**. При обчисленні кінцевого сальдо активних і пасивних рахунків слід керуватися такими **правилами**:

- в активних рахунків початковий залишок (сальдо) та всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення за кредитом;

- у пасивних рахунків — навпаки: початковий залишок (сальдо) та всі збільшення відображаються за кредитом рахунка, а всі зменшення — за дебетом (рис. 3.1).

Періодично після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків визначається **кінцеве сальдо**. Для активних рахунків його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунка і віднімають оборот за кредитом рахунка; у пасивних рахунків навпаки – до кредитового сальдо додають кредитовий оборот та віднімають суму оборотів за дебетом рахунка.

Дебет	Назва активного рахунка	Кредит	Дебет	Назва пасивного рахунка	Кредит
Сальдо — початковий залишок				Сальдо — початковий залишок	
Збільшення «+»	Зменшення «-»		Зменшення «-»	Збільшення «+»	
Сальдо — кінцевий залишок				Сальдо — кінцевий залишок	
а) Структура активного рахунка			б) Структура пасивного рахунка		

Рис. 3.1. Структура рахунків бухгалтерського обліку

У активних рахунків сальдо може бути лише дебетовим або вони можуть зовсім не мати сальдо. У пасивних рахунків сальдо може бути лише кредитовим або вони можуть зовсім не мати сальдо.

Активно-пасивні рахунки – це рахунки, на яких сальдо може бути як дебетовим, так і кредитовим. Якщо на активно-пасивному рахунку сальдо буде по дебету, то його слід відображати в активі балансу, якщо ж по кредиту – в пасиві балансу.

Зміни у складі активів підприємства та джерел їх формування обумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями та тягнуть за собою такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Запис кожної господарської операції у дебеті та кредиті відповідних рахунків в однакових сумах називається **подвійним записом**. Зазначений підхід забезпечує контроль за правильністю виконання, а також зумовлює рівність оборотів за дебетом та кредитом рахунків бухгалтерського обліку.

Приклад. Надходження сировини і матеріалів на підприємство призведе до збільшення їх залишку (активи) та зростання заборгованості перед постачальниками (зобов'язання) на одну й ту ж суму. Таким чином, господарська операція має подвійне відображення на бухгалтерських рахунках однієї суми.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, за дебетом і кредитом яких реєструється дана операція, – **кореспондуючими рахунками**.

Бухгалтерська проводка – це запис, який розкриває назву рахунків, які дебетуються і кредитуються, та суму господарської операції.

Приклад. Підприємство має залишки на рахунках, що наведені у балансі (табл. 3.1). Протягом місяця було здійснено чотири операції. Порядок запису на рахунках бухгалтерського обліку наведено нижче.

Таблиця 3.1. Баланс підприємства «А» станом на 31 грудня ХХ року

Назва статті активу	Сума, грн.	Назва статті пасиву	Сума, грн.
Основні засоби	41 700	Зареєстрований капітал	45 500
Виробничі запаси	4 000	Нерозподілений прибуток	2 000
Розрахунки з покупцями	1 000	Короткостроковий кредит банку	1 200
Каса	100	Розрахунки з постачальниками	500
Поточний рахунок	8 200	Розрахунки з працівниками	5 800
Баланс	55 000	Баланс	55 000

1-а операція. Підприємство отримало з поточного рахунка в касу 6 000 грн. Дана операція відображається в бухгалтерському обліку наступною проводкою:

Дебет рахунка «Каса»
Кредит рахунка «Поточний рахунок»
6 000 грн

На підставі даної проводки робиться запис на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього на основі залишків балансу відкривають рахунки на початок звітного періоду (рис. 3.2).

2-а операція. З каси підприємства виплачено зарплату у сумі 5 700 грн:

Дебет рахунка «Розрахунки з працівниками»
Кредит рахунка «Каса»
5 700 грн

3-я операція. Підприємство погасило з поточного рахунка заборгованість перед постачальниками у сумі 500 грн:

Дебет рахунка «Розрахунки з постачальниками»
Кредит рахунка «Поточний рахунок»
500 грн

4-а операція. Від постачальників надійшли матеріали на суму 2400 грн:

Дебет рахунка «Сировина і матеріали»
Кредит рахунка «Розрахунки з постачальниками»
2 400 грн

Дт	Поточний рахунок	Кт
Сальдо на початок періоду: 8 200		
	1) 6 000 3) 500	
Оборот: –	Оборот: 6 500	
Сальдо на кінець періоду: 1 700		

Дт	Каса	Кт
Сальдо на початок періоду: 100		
1) 6 000	2) 5 700	
Оборот: 6 000	Оборот: 5 700	
Сальдо на кінець періоду: 400		

Дт	Розрахунки з працівниками	Кт
	Сальдо на початок періоду: 5 800	
2) 5 700		
Оборот: 5 700	Оборот: –	
	Сальдо на кінець періоду: 100	

Дт	Розрахунки з постачальниками	Кт
	Сальдо на початок періоду: 500	
3) 500	4) 2 400	
Оборот: 500	Оборот: 2 400	
	Сальдо на кінець періоду: 2 400	

Дт	Сировина і матеріали	Кт
Сальдо на початок періоду: 4 000		
4) 2 400		
Оборот: 2 400	Оборот: –	
Сальдо на кінець періоду: 6 400		

Рис. 3.2. Схема рахунків бухгалтерського обліку

3.2. Рахунки синтетичного та аналітичного обліку

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів у бухгалтерському обліку рахунки поділяються на:

– **синтетичні** – рахунки, які застосовують для обліку ресурсів підприємства та джерел їх надходження в узагальненому грошовому вимірнику за економічно-однаковими ознаками. Облік на зазначених рахунках називається синтетичним;

– **аналітичні** – рахунки, які застосовуються для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку з використанням вартісних, натуральних та трудових вимірників. Облік на зазначених рахунках називається аналітичним.

Приклад 1. Рахунки «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Розрахунки з постачальниками»

та підрядниками» надають узагальнену інформацію про стан таких засобів підприємства і називаються синтетичними. Зазначені синтетичні рахунки мають відповідні аналітичні, які містять інформацію щодо кожного об'єкта основних засобів (будівлі, обладнання, машини, меблі тощо); кожного виду виробничих запасів (сировина і матеріали, паливо, запасні частини тощо); окремого дебітора та кредитора.

Записи на аналітичних рахунках і відповідному їм синтетичному рахунку здійснюються в міру виконання господарських операцій. На аналітичних рахунках відображаються одні й ті самі операції, що й на синтетичних, але більш докладно. Значення сальдо та оборотів по дебету і кредиту всіх аналітичних рахунків відповідної групи має дорівнювати значенню сальдо та оборотів по дебету і кредиту синтетичного рахунка. Загальні суми записів на аналітичних рахунках мають відповідати сумам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Приклад 2. Підприємство «А» на 01 січня ХХ року має заборгованість перед двома постачальниками: «Б» в сумі 400 грн. та «В» – 100 грн. Протягом січня у постачальника «Б» було придбано матеріали на суму 500 грн та повністю погашено минулу заборгованість перед ним – 400 грн; у постачальника «В» придбано сировину на суму 1 900 грн та сплачено в погашення минулої заборгованості 100 грн (рис. 3.3 та 3.4)

Дт Розрахунки з постачальниками / Підприємство «Б» Кт		Дт Розрахунки з постачальниками / Підприємство «В» Кт	
	Сальдо на початок періоду: 400		Сальдо на початок періоду: 100
400	500	100	1 900
Оборот: 400	Оборот: 500	Оборот: 100	Оборот: 1 900
	Сальдо на кінець періоду: 500		Сальдо на кінець періоду: 1 900

Рис. 3.3. Рахунки аналітичного обліку заборгованості перед постачальниками підприємства «А»

<i>Дт</i>	<i>Розрахунки з постачальниками</i>	<i>Кт</i>
		<i>Сальдо на початок періоду: 500</i>
500		2 400
<i>Оборот: 500</i>		<i>Оборот: 2 400</i>
		<i>Сальдо на кінець періоду: 2 400</i>

Рис. 3.4. Рахунок синтетичного обліку заборгованості перед постачальниками підприємства «А»

Всі господарські операції реєструються в послідовності їх здійснення – в хронологічному порядку. Для більшої деталізації до рахунків синтетичного обліку відкриваються **субрахунки** – синтетичні рахунки другого порядку. Інформація на них записується шляхом групування аналітичних рахунків при складанні **оборотних відомостей**. Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів за дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків. Оборотні відомості є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку та засобом перевірки записів в обліку.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- за синтетичними рахунками;
- за аналітичними рахунками.

Оборотна відомість містить сальдо на початок періоду, обороти за дебетом і кредитом за звітний період та сальдо на кінець звітного періоду по кожному з рахунків. Особливість оборотної відомості – містить три пари однакових підсумків:

- сальдо на початок періоду (балансовий метод);
- обороти за дебетом і кредитом (метод подвійного запису);
- сальдо на кінець періоду (балансовий метод).

Порушення попарної рівності підсумків початкового та кінцевого сальдо, а також оборотів за звітний період за дебетом і кредитом свідчить про помилковість складання оборотної відомості через можливі помилки (неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках, арифметичні помилки тощо).

Приклад 3. Оборотна відомість по підприємству «А» за січень поточного року, складена на основі вищенаведеної інформації про господарські операції, матиме наступний вигляд (табл. 3.2):

Таблиця 3.2. Оборотна відомість за синтетичним рахунками підприємства «А» за січень поточного року

Назва рахунка	Сальдо на 01 січня		Обороти за січень		Сальдо на 31 січня	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Основні засоби	41 700	-	-	-	41 700	-
Виробничі запаси	4 000	-	2 400	-	6 400	-
Розрахунки з покупцями	1 000	-	-	-	1 000	-
Каса	100	-	6 000	5 700	400	-
Поточний рахунок	8 200	-	-	6 500	1 700	-
Зареєстрований капітал	-	45 500	-	-	-	45 500
Нерозподілений прибуток	-	2 000	-	-	-	2 000
Короткостроковий кредит банку	-	1 200	-	-	-	1 200
Розрахунки з постачальниками	-	500	500	2 400	-	2 400
Розрахунки з працівниками	-	5 800	5 700	-	-	100
Разом	55 000	55 000	14 600	14 600	51 200	51 200

Окрім оборотної відомості за синтетичними рахунками складаються оборотні відомості за аналітичним рахунками, які відкриваються окремо для відповідних синтетичних рахунків. В аналітичних відомостях облік ведеться не лише у грошовому виразі.

Приклад 4. Оборотна відомість за аналітичними рахунками на прикладі рахунка «Розрахунки з постачальниками» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Оборотна відомість за рахунком «Розрахунки з постачальниками» за січень поточного року

Назва постачальника	Сальдо на 01 січня		Обороти за січень		Сальдо на 31 січня	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Підприємство «Б»	-	400	400	500	-	500
Підприємство «В»	-	100	100	1 900	-	1 900
Разом	-	500	500	2 400	-	2 400

3.3. Класифікація рахунків

Усі рахунки бухгалтерського обліку за своїм змістом можуть бути зведені у відповідні групи та види. За об'єктами відображення рахунки поділяються на:

- активні (мають тільки дебетове сальдо);
- пасивні (мають тільки кредитове сальдо);
- активно-пасивні (можуть мати і дебетове, і кредитове сальдо).

Економічний зміст рахунків є основою побудови всієї системи рахунків бухгалтерського обліку та важливою ознакою їх класифікації (рис. 3.5).

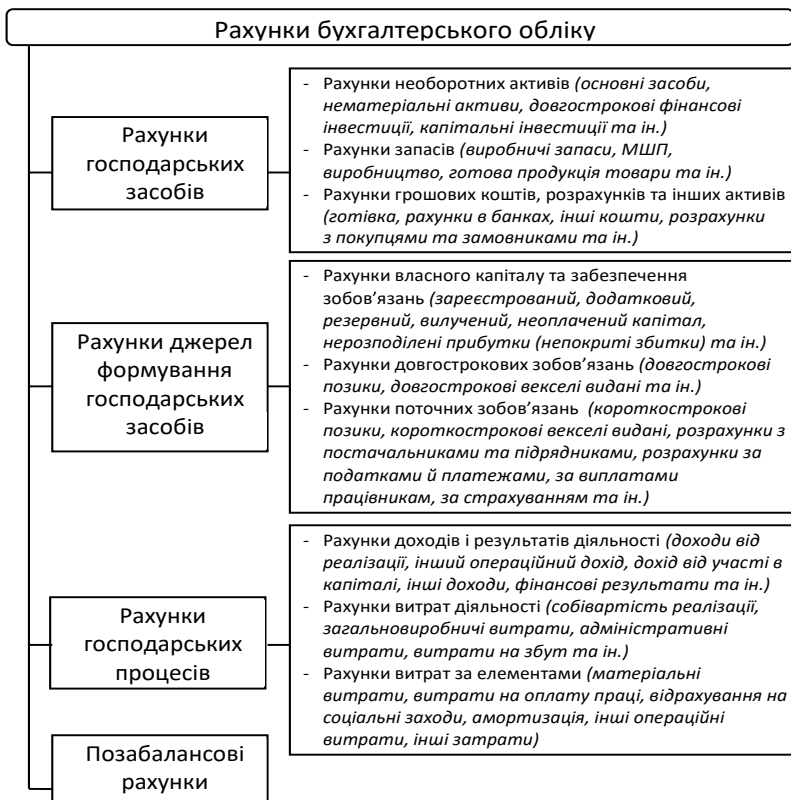


Рис. 3.5. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

До позабалансових рахунків належать рахунки, на яких обліковуються цінності, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не належать йому, наприклад, орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні тощо. Позабалансові рахунки мають певні особливості при складанні проводок. На відміну від балансових рахунків, до них не застосовується правило подвійного запису. Тобто, на позабалансових рахунках операції відображаються тільки на дебеті або тільки на кредиті одного позабалансового рахунка.

***Приклад 5.** При надходженні на підприємство обладнання, переданого йому на відповідальне зберігання від контрагента, робиться одинарний бухгалтерський запис:*

*Дт «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»
Кт –*

При поверненні даного обладнання його власнику на підприємстві робиться інший одинарний запис:

*Дт –
Кт «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».*

Таким чином, класифікація рахунків за економічним змістом показує, які об'єкти бухгалтерського обліку відображаються на певному рахунку. Проте класифікація рахунків за їх призначенням і структурою відображає зміст записів на дебеті, кредиті та сальдо рахунка, тобто розкриває сутність та призначення тих чи інших рахунків (рис. 3.6).

3.4. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків бухгалтерського обліку – це перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятиковою системою наведені коди (номери) та найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку), а також субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану

рахунків. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що діє в Україні, затверджено наказом МФУ 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами).



Рис. 3.6. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за призначенням та структурою

План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності,

організаційно-правових форм і видів діяльності. Окрім того, МФУ розроблено Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом 30.11.1999 р. № 291. Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ).

Інструкція із застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В Інструкції наведена стисла характеристика призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку).

Структура Плану рахунків узгоджена зі структурою балансу та звіту про фінансові результати (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	
1	Необоротні активи	Розділ 1 активу балансу
2	Запаси	Розділи 2 і 3 активу балансу
3	Кошти, розрахунки та інші активи	Розділ 2 активу балансу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділи 1 і 2 пасиву балансу
5	Довгострокові зобов'язання	Розділ 2 пасиву балансу
6	Поточні зобов'язання	Розділи 3 і 4 пасиву балансу
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати
9	Витрати діяльності	Звіт про фінансові результати
0	Позабалансові рахунки	Примітки

Залишки рахунків класів 1 – 3 відображаються у розділах активу, класів 4 – 6 – у розділах пасиву балансу. За даними оборотів рахунків класів 7 – 9 без додаткових вибірок може бути складений звіт про фінансові результати. Рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачено у примітках до фінансових звітів. Крім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів надає можливість здійснювати калькуляцію собівартості продукції (товарів), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Рахунки класів 0 – 7 є обов'язковими для всіх підприємств. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» використовуються всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Бухгалтерський облік на субрахунках ведеться в аналітичному розрізі з вимогою забезпечити кількісно-сумову та якісну (марка, сорт, розмір тощо) інформацію про наявність і рух об'єктів бухгалтерського обліку на відповідному синтетичному рахунку.

Завдання для самоперевірки

1. Поясніть, які функції виконують бухгалтерські рахунки.
2. Дайте визначення поняття рахунок бухгалтерського обліку.
3. Охарактеризуйте активні рахунки та поясніть схему записів на них. Наведіть приклади.
4. Охарактеризуйте пасивні та поясніть рахунки, схему записів на них. Наведіть приклади.
5. Дайте визначення активно-пасивного рахунка, розкрийте особливості визначення сальдо на таких рахунках.
6. Поясніть, у чому полягає сутність подвійного запису.
7. Розкрийте взаємозв'язок між планом рахунків та фінансовою звітністю підприємства.
8. Опишіть структуру плану рахунків на рівні класів рахунків.
9. Охарактеризуйте ознаки класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 4.

ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

4.1. Поняття оцінки об'єктів обліку

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

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

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

Реальність оцінки відображає відповідність грошового виразу вартості об'єкта затратам живої та уречевленої праці, вкладеної в нього. З цією метою всі натуральні та трудові показники переводять у грошові

за допомогою діючих цін, розцінок та інших атрибутів. Чинним законодавством України передбачено, що для відображення в бухгалтерському обліку та звітності майно та господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України – гривні.

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

Принцип **однаковості оцінки** полягає у тому, що на всіх підприємствах протягом тривалого періоду часу однакові засоби повинні мати однаковий порядок оцінки. В основу оцінки засобів підприємств України покладено їх фактичну собівартість. Зокрема, капітальні та фінансові вкладення оцінюються за фактичними витратами. Основні засоби, нематеріальні активи та МШП оцінюють також за фактичними витратами на придбання, доставку і встановлення, відображаючи окремо суму їх зносу. Такий порядок дає можливість будь-коли визначити залишкову (недоамортизовану) вартість цих об'єктів як різницю між початковою вартістю та сумою нарахованого зносу.

Товари в торговельних підприємствах обліковуються за цінами продажу. Сировина і матеріали, паливо, запасні частини, інші виробничі запаси, готова продукція оцінюються за їх фактичною собівартістю. Проте у поточному обліку на деяких підприємствах їх відображають або за встановленими умовними, внутрігосподарськими обліковими цінами, або за плановою собівартістю з обов'язковим відображенням окремо ТЗВ чи відхилення фактичної собівартості від планової. При застосуванні в поточному обліку умовних цін з метою спрощення облікового процесу обов'язковим є доведення оцінки таких об'єктів до їхньої фактичної собівартості у кінці звітного періоду. Наведена методика відображення вартості активів викликана складністю облікового процесу на великих підприємствах, коли фактичну вартість об'єктів можна визначити лише в кінці місяця.

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

Виходячи з принципів реальності та однаковості оцінки за умов інфляції або суттєвої зміни справедливої вартості об'єктів обліку,

відповідні засоби підлягають переоцінці, яка проводиться відповідно до вимог положень бухгалтерського обліку. Завдяки цьому досягається реальність оцінки засобів підприємства на будь-який момент його функціонування. Водночас матеріальні ресурси, на які ціна продажу зменшилась, або вони застаріли або втратили первісну якість, оцінюються за ціною можливої реалізації. Негативна різниця, яка виникає при переоцінці засобів, відноситься на фінансові результати. Саме в цьому полягає сутність принципу обачності – відображення активів за найменшою оцінкою, спрямованою на реальне оцінювання наявних засобів підприємства.

4.2. Сутність та види калькуляцій

Розрахунок собівартості продукту здійснюється на основі **калькуляції витрат**, яка в загальному розумінні означає визначення величини фінансових вкладень у будь-який вид діяльності (продукт, операція або інші центри витрат). В основу калькуляції витрат покладено чітке розуміння впроваджуваних на підприємстві виробничих процесів.

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

Калькуляція собівартості продукту здійснюється на рахунок 23 «Виробництво», де відбиваються документально підтверджені записи про фактично понесені прямі витрати і нараховані (розподілені) загальновиробничі витрати. Структура рахунку 23 у будь-який момент часу повинна відображати (у натуральному і грошовому виразі) наступні записи:

- прямі матеріали, видані зі складу, згідно з лімітно-забірною картою;
- пряму заробітну плату, нараховану за виконану роботу;
- інші прямі витрати;
- розподілені загальновиробничі витрати.

За допомогою калькуляції визначається собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому по підприємству.

Виділяють три види калькуляцій:

1) **планові** калькуляції (тобто попередній розрахунок витрат, виконаний до початку виробництва і реалізації продукту) визначають допустимі витрати на продукцію (роботи, послуги). Вони складаються, виходячи з прогресивних (або тих, що діють на підприємстві) норм витрат сировини, матеріалів, палива, витрат праці, використання устаткування та норм витрат з організації обслуговування виробництва;

2) **фактичні** калькуляції розраховуються на основі облікової інформації про реально здійснені витрати і відображають фактичну собівартість об'єкту калькуляції (виробленої продукції, робіт, послуг, операції тощо);

3) **кошторисні** калькуляції розробляються на будівельно-монтажні або інші індивідуальні роботи, заново проєктовані й освоювані вироби підприємства.

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

- первинне накопичення витрат на об'єкт калькуляції за однорідними елементами (основні матеріали, основна заробітна плата, накладні витрати);

- подальший їх розподіл на об'єкт витрат (тобто одиниці продукції, роботи, послуги, замовлення, процес, окремі операції тощо). Слід зазначити, що виходячи з принципу обережності, в бухгалтерському обліку відбивається тільки виробнича собівартість; адміністративні, збутові та інші витрати відносяться безпосередньо на фінансовий результат.

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

Розподіл витрат на об'єкт витрат може відбуватися на документальній або математичній основі. Основні витрати списуються на продукт, як правило, пропорційно до трудомісткості або матеріаломісткості виробів, накладні витрати розподіляються відповідно до обраного методу їх списання. Розподіл витрат на документальній основі вимагає деталізованого їх обліку за кожним видом виробничих робіт. *Математичний підхід* полягає у тому,

що непрямі витрати збираються на одному рахунку, а потім перерозподіляються на об'єкти калькуляції у певній пропорції згідно з обраною базою їх списання.

4.3. Системи калькулювання собівартості

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

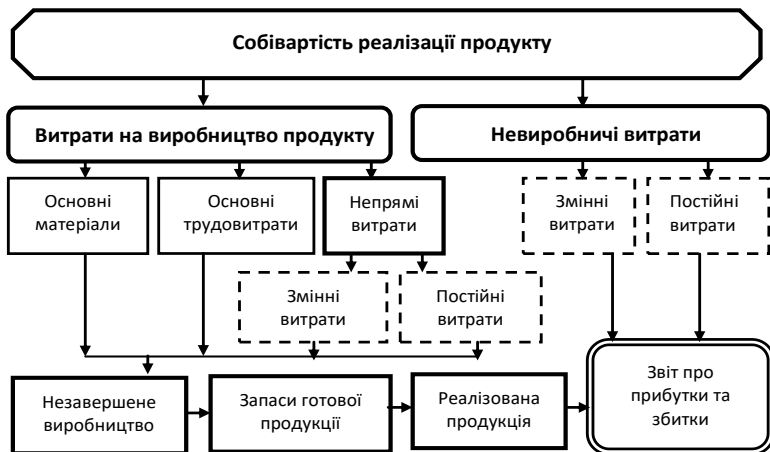


Рис. 4.1. Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції з повним поглинанням виробничих витрат

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, загально-виробничі витрати включаються до собівартості виробленого та реалізованого продукту згідно з плановою ставкою їх розподілу,

невиробничі витрати розглядаються як збитки поточного періоду і до собівартості реалізації не включаються.

Для вирішення внутрішніх управлінських проблем застосовується **система калькуляції собівартості за прямими (змінними) витратами** (маржинальна система, direct-costing, калькуляція за неповними витратами). Головна відмінність даної системи калькуляції від попередньої полягає у відношенні до непрямих накладних витрат. У системі калькуляції за змінними витратами запаси готової продукції та незавершеного виробництва оцінюються тільки за прямими виробничими витратами (основні матеріали, основні трудовитрати та змінні загальновиробничі витрати). Собівартість продажів продукту включає також прямі (змінні) невикористані витрати. Всі інші виробничі і невикористані накладні витрати розглядаються як поточні збитки і відносяться на рахунок фінансових результатів того періоду, в якому вони виникли (рис. 4.2).

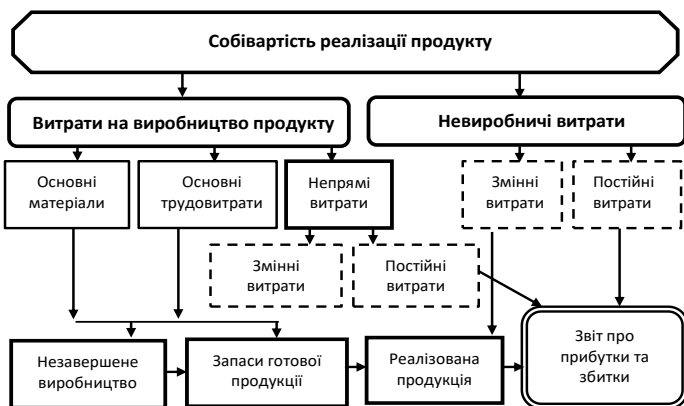


Рис. 4.2. Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції за змінними витратами

4.4. Методи калькуляції собівартості

Система калькуляції собівартості, вживана на підприємстві, повинна відповідати принципам організації виробництва на даному підприємстві. Залежно від організації процесу виробництва застосовують попроцесний (попередільний, післяопераційний), позамовний або змішаний методи калькуляції собівартості.

Змішаний метод калькуляції застосовується на підприємствах зі складною організаційною структурою, що включає елементи індивідуального, серійного і потокового типів виробництва.

Позамовна калькуляція, як правило, використовується в одиничному, дрібносерійному та серійному виробництвах та застосовується у тих випадках, коли підприємство виконує замовлення на виробництво конкретних одиниць продукту для певного покупця або виготовлення продукції відбувається партіями протягом будь-якого календарного періоду. У випадку виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб в цілому, а на окремі технологічні та монтажні вузли, згідно з визначеною комплектацією. При позамовному методі обліку витрат на виробництво кожному замовленню привласнюється свій окремий номер (шифр), який зазначається у всіх документах по даному замовленню. Якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені на окреме замовлення (партію), то використовується попроцесний метод обліку витрат або комбінація двох методів – позамовного і попроцесного.

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

Калькуляція собівартості за контрактом застосовується до порівняно великих одиниць продукції, виробництво яких вимагає досить багато часу. Калькуляція витрат на партію виробів застосовується, якщо підприємство виробляє продукцію за технічними умовами замовника великими обсягами, або партія ідентичних виробів виготовляється і зберігається на складі в очікуванні потенційного покупця. Схематично порядок калькуляції собівартості певного замовлення можна представити на рис. 4.3.

При позамовному методі калькуляції на кожне замовлення відкривається окремий рахунок 23 «Виробництво», на якому збираються документально підтверджені записи про понесені прямі витрати,

пов'язані з виконанням замовлення (у натуральному і грошовому виразі) і розподілені на замовлення загальновиробничі витрати.

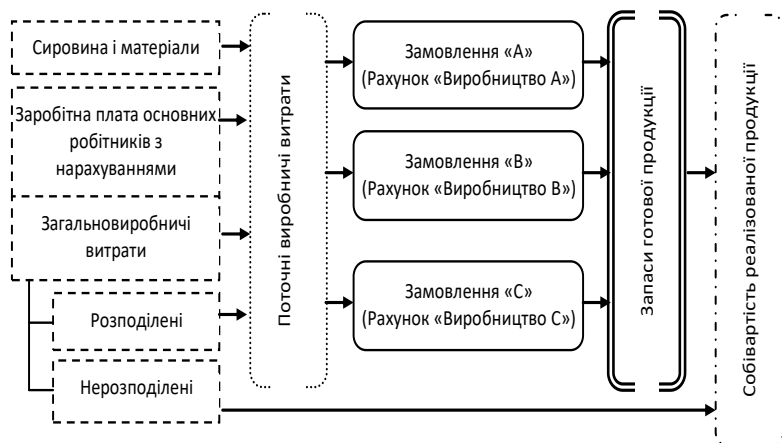


Рис. 4.3. Схема позамовного калькулювання собівартості продукції

Після завершення робіт за замовленням відомість виробничих витрат закривається, підсумкова сума відображає собівартість виконання замовлення. Сума, зібрана у відомості витрат на певну дату по незавершеному замовленню, визначає вартість незавершеного виробництва по даному замовленню або партії. Далі загально-виробничі витрати списуються на замовлення за плановою ставкою відшкодування непрямих виробничих витрат.

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

Попроцесний метод калькуляції собівартості застосовується при серійному виробництві одноманітної продукції або при безперервному

виробництві. Схематично порядок калькуляції собівартості певного замовлення представлено на рис. 4.4.

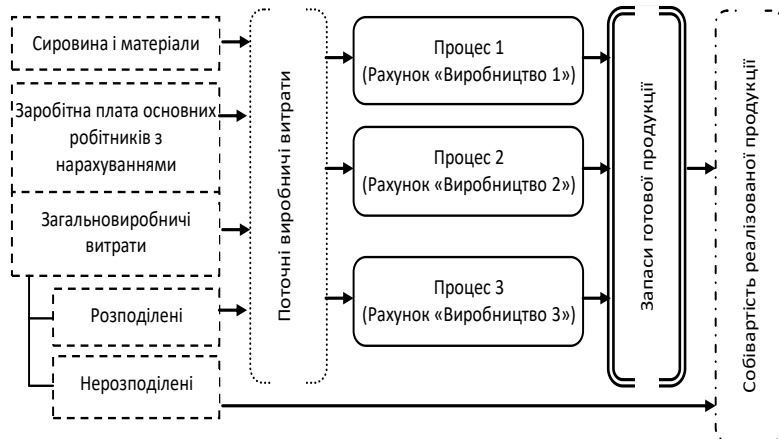


Рис. 4.4. Схема попроцесного калькулювання собівартості продукції

Згідно з даним методом обліку, витрати на рахунку 23 «Виробництво» збираються за кожним виробничим підрозділом (цехом, ділянкою, переділом) в цілому за обліковий період. Собівартість одиниці продукту визначають діленням зібраних витрат на кількість одиниць умовно-готової продукції, випущеної за період. Після завершення облікового періоду відомість виробничих витрат (рахунок 23 «Виробництво») закривається, підсумкова сума по кредиту рахунку 23 відображає собівартість виготовлення готової продукції. Різниця між величинами витрат, зібраними за дебетом і кредитом рахунку на певну дату (початкове або кінцеве сальдо рахунку), дорівнює величині незавершеного виробництва по даному цеху або переділу. Загальновиробничі витрати списуються на вироблену продукцію протягом облікового періоду за плановою ставкою.

При **безперервному (потоківому)** виробництві незавершена продукція завжди знаходиться з різною мірою готовності. Зазначені одиниці продукту є **незавершеним виробництвом** на кінець облікового періоду та перехідним його залишком на початок

наступного облікового періоду. Таким чином, обсяг виробництва продукції у будь-який момент часу складається з одиниць продукції, виробництва яких:

- було розпочате у попередньому періоді (НЗВ на початок) та завершено у звітному періоді;
- було розпочате та завершено у звітному періоді
- було розпочате, але не завершено у звітному періоді (НЗВ на кінець періоду).

Залежно від ступеня готовності (завершеності) продукція може бути виражена через частку готової продукції, так звану **умовну** або **еквівалентну одиницю** готової продукції. Кількість умовних одиниць визначається сумою кількості виробів, переданих на наступний процес або склад готової продукції (100% готовності) та кількості виробів, розрахованих відповідно до «відсотка завершеності». Величина умовної одиниці може бути визначена таким чином:

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

Приклад. Виріб виготовлений на 30 %, умовна (еквівалентна) одиниця дорівнює 0,3 готової одиниці. Для партії з 300 од. виробів ступінь завершеності у 30%, означає, що за період (зміну, декаду, місяць тощо) було зроблено 90 одиниць умовно готової продукції ($300 \cdot 0,3 = 90$).

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

Таблиця 4.1. Порівняльна характеристика методів калькуляції

<i>Позамовний метод калькуляції</i>	<i>Попроцесний метод калькуляції</i>
1	2
1. Вся інформація про понесені витрати збирається за кожним замовленням (партії, серії, окремому виду робіт).	1. Вся інформація про виробничі витрати групується за окремими підрозділами або виробничими ділянками.
2. Витрати збираються та списуються на замовлення (партії) незалежно від календарного періоду, незавершені роботи за замовленнями складають величину НЗВ по цеху (підприємству).	2. Витрати збираються та списуються на продукт за певний календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремого виду робіт.

Продовж. табл. 4.1

1	2
3. Аналітичні рахунки 23 «Виробництво» відкриваються на кожне замовлення окремо бази відомостей (карток) обліку витрат за замовленням, які передаються по всьому технологічному ланцюжку виготовлення продукту.	3. Аналітичні рахунки 23 «Виробництво», відкриваються на кожний переділ (процес, операцію, виробничий підрозділ) у цілому на обсяг вироблюваного продукту, але не на окремі його партії.
4. Собівартість одиниць продукції, що входять у замовлення (партію) дорівнює результату від ділення зібраної на рахунку суми витрат на кількість врахованих одиниць продукту.	4. Собівартість одиниці продукції визначається на базі умовних (еквівалентних) одиниць продукту, розрахованих відповідно до ступеня готовності продукту за виконаними операціями (процесами, переділами).

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність оцінки об'єктів обліку.
2. Поясніть застосування принципу обачності (обережності) в оцінюванні господарських засобів підприємства.
3. Розкрийте сутність поняття «калькуляція собівартості».
4. Охарактеризуйте системи калькулювання собівартості продукції.
5. Для який видів виробництва використовується позамовний метод калькулювання?
6. Поясніть, чому для серійного виробництва доречним є застосування попроцесного методу калькулювання собівартості продукції.
7. Поясніть, у чому є необхідність застосування умовних (еквівалентних) одиниць продукції.
8. Розкрийте відмінності попроцесного та позамовного методів калькулювання собівартості продукції.
9. Поясніть, з використанням яких принципів бухгалтерського обліку оцінюються господарські засоби та джерела їх фінансування.
10. Поясніть, чим відрізняється методика обліку за оцінкою придбання та справедливою вартістю.

РОЗДІЛ 5.

ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Призначення та порядок обробки первинних документів

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є **первинні документи**, які фіксують факти здійснення господарських даних операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, якщо це неможливо, то безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Порядок створення, прийняття та відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями організаціями регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом МФУ від 24.05.1995р. № 88 (зі змінами та доповненнями). Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного та безперервного документування. Записи в облікових реєстрах здійснюються на підставі первинних документів. Усі первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність повинні складатись українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватись інша мова.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Для контролю та впорядкування процесу обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи. Підприємствам дозволено застосовувати документи, створені в електронному вигляді, за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. На вимогу контролюючих або судових

органів та своїх контрагентів підприємства (установи) зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові **реквізити**:

- назву документа (форми);
- дату та місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

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

В аналітичному обліку операції в іноземній валюті відображаються у національній валюті та валюті розрахунків по кожній іноземній валюті окремо. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

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

Керівником підприємства 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. Якщо під час складання первинного документу виявлено його невідповідність вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку, такий документ з письмовим обґрунтуванням передається керівнику підприємства (установи).

Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці – дату запису в обліковий регістр, а при обробці на обчислювальній установці – відтиск штамп оператора, відповідального за їх обробку, або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами.

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

Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом. Всі бухгалтерські документи класифікуються за призначенням, місцем та порядком складання, кількістю операцій, ступенем механізації складання тощо (рис. 5.1).

5.2. Способи виправлення помилок у бухгалтерських документах

У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів та звітів не дозволяються підчистки та необумовлені виправлення.

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

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються **способом сторно**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума або кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом або із знаком «мінус», а правильний запис заноситься чорнилом темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума, а також кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.



Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

Довідка про виправлення помилки має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові реєстри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки – головним бухгалтером.

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

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

5.3. Організація документообігу та зберігання документів

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

Графік документообігу на підприємстві (в установі) повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ. Графіком також визначається мінімальний строк знаходження первинного документу в підрозділі, що має сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

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

Кожному виконавцю видається витяг із графіка документообігу, розробленого на підприємстві. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких вони передаються після обробки.

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

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

Первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність, створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим для відповідних документів на папері.

Первинні документи поточного місяця, які пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру,

комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються та супроводжуються довідкою до архіву.

Строк зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства визначається згідно з наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012р. № 578/5 «Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів». Зокрема, документи щодо обліку руху кадрів на підприємстві мають зберігатися протягом 75 років; документи з обліку прибутку, витрат, наявності, залишків матеріалів (сировини), продукції та обладнання – 3 роки; первинні документи та додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку та податкових документах – 3 роки.

У випадку пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства повинен письмово повідомити про це правоохоронні органи, а також наказом призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія даного акту надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, а також державній податковій інспекції в 10-денний термін.

5.4. Суть, види та порядок проведення інвентаризації

5.4.1. Умови проведення інвентаризації

Процес співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей називається **інвентаризацією**. Відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000р. № 419, перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також обов'язкове у випадках:

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

Підприємства, які розміщені на тимчасово окупованій території та / або на території проведення антитерористичної операції або структурні підрозділи (відокремлене майно) яких перебувають на такій території, проводять інвентаризацію у разі можливості доступу уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал підприємств.

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом МФУ від 02.09.2014 р. № 879, проведення інвентаризації забезпечується власником або уповноваженим органом, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Зокрема, він має створити необхідні умови для її проведення, визначити об'єкти, періодичність та строки проведення, окрім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

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

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

- установа надлишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

– виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

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

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

– **трьох місяців** для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), запасів (крім НЗВ та напівфабрикатів), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань;

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

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

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

За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитись щороку в обсязі не менше 30 % усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх елементів протягом трьох років.

Інвентаризація бібліотечних фондів за рішенням керівника підприємства може проводитись протягом року. За наявності обсягу бібліотечних фондів від 100 до 500 тис. одиниць інвентаризація може проводитись протягом п'яти років з охопленням щорічно не менше 20 % одиниць, а понад 500 тис. одиниць – протягом десяти років з охопленням щорічно не менше 10 % одиниць.

5.4.2. Організація та основні правила проведення інвентаризації

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється **інвентаризаційна комісія** з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, економісти, бухгалтери тощо). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства. На підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, розпорядчим документом керівника підприємства створюються **робочі інвентаризаційні комісії**. Інвентаризація повинна проводитись повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у тих самих матеріально відповідальних осіб, одного й того самого працівника два роки підряд.

Також не включаються до складу робочої інвентаризаційної комісії матеріально відповідальні особи, якщо відповідні активи знаходяться у них на відповідальному зберіганні.

Об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації у звітному році затверджуються розпорядчим документом керівника підприємства.

Матеріально відповідальні особи дають в інвентаризаційному описі розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, а також всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані. Наявність активів при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру.

На прибуткових документах на активи, що надійшли під час інвентаризації, матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації». Аналогічно на видаткових документах

про активи, які відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника підприємства у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації».

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

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок та підчисток не допускається. Виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. Виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами.

За результатами інвентаризації інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають та приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерії для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису та шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації та даними обліку. Бухгалтерською службою складаються **звіряльні відомості активів і зобов'язань**, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів.

Вартість надлишків і нестач цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в регістрах бухгалтерського обліку.

У випадку виявлення об'єктів, які ще не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису вносяться відсутні відомості та технічні показники про такі об'єкти. Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Інвентаризація кас на підприємстві проводиться відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004р. № 637. Інвентаризація кас проводиться на кожному підприємстві у строки, що встановлені керівником, з покупюрним перерахуванням усіх готівкових коштів і перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі (цінні папери, чекові книжки тощо). Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі.

У випадку застосування підприємством у розрахунках РРО звіряється сума наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною в звіті РРО. При виявленні під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується та зараховується до доходу відповідного підприємства.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірненні документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформляється актом інвентаризації.

При інвентаризації усім дебіторам підприємства повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними. В акті інвентаризації вказуються найменування проінвентаризованих

субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської та кредиторської заборгованостей, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув.

5.4.3. Оформлення результатів інвентаризації

Після закінчення інвентаризації складається протокол, який передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства. У ньому інвентаризаційною комісією відображаються висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку, які наводяться у звір'яльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання.

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

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому вона закінчена. Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому **порядку**:

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в надлишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів;
- цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в надлишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства;
- нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;
- нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства. У випадку, коли винні особи не встановлені, втрати зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи, згідно із законодавством. Зокрема, постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» зазначено, що розмір збитків визначається шляхом

проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У випадку визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої КМУ.

Із сум, стягнутих з винної особи, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

5.5. Форми бухгалтерського обліку

Склад облікових реєстрів, які використовуються підприємством, їх взаємозв'язок, а також послідовність та способи реєстрації облікової інформації визначають форму бухгалтерського обліку.

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

Виділяють такі форми бухгалтерського обліку:

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

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

При використанні **журнальної форми** обліку інформація з первинних та зведених документів переноситься до журналів та відомостей. У перших записують суми, що відповідають кредитовому обороту за відповідними рахунками, у других – суми дебетових оборотів за рахунками. Підсумкові записи з журналів переносяться до Головної книги. Перевага такої форми бухгалтерського обліку – можливість зручно формувати інформацію для складання форм фінансової звітності. Недолік – громіздкість окремих журналів та відомостей.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може вестися малими підприємствами за їх вибором. Вона передбачає два варіанти:

1) проста форма – господарські операції відображають у Книзі обліку господарських операцій;

2) форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна – окрім Книги обліку господарських операцій, передбачається також використання відомостей.

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

5.6. Облікова політика підприємства

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

У наказі про облікову політику наводяться принципи, методи та процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності. Це стосується таких методів та процедур, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку та процедури до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Водночас, облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної

діяльності, обсяги виробництва тощо. Наказом про облікову політику підприємства визначаються, зокрема, наступні моменти:

- методи оцінки вибуття запасів;
- порядок обліку і розподілу ТЗВ, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації ОЗ, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів тощо;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку витрат підприємства;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду тощо.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Вносити зміни до облікової політики підприємство може у виняткових випадках, які визначені П(С)БО, зокрема якщо:

- змінюються на підприємстві статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року. Облікова політика підприємства наводиться у примітках до річної

фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

Завдання для самоперевірки

1. Поясніть сутність та призначення первинних документів.
2. Які обов'язкові реквізити мають містити бухгалтерські документи?
3. Розкрийте відмінності первинних та зведених облікових документів.
4. Поясніть основні способи виправлення помилок у бухгалтерських документах.
5. Наведіть приклади випадків обов'язкового проведення інвентаризації.
6. Поясніть, для чого необхідне створення робочих інвентаризаційних комісій?
7. Поясніть, яким чином враховуються матеріальні цінності, що надійшли на підприємство під час проведення інвентаризації?
8. Наведіть методику відображення в обліку інвентаризаційних різниць.
9. Розкрийте сутність поняття форма бухгалтерського обліку.
10. Які форми бухгалтерського обліку доцільно застосовувати на великих підприємствах?
11. Наведіть організаційні засади документообігу на підприємстві.
12. Розкрийте сутність та значення інвентаризації, наведіть її види.
13. Поясніть призначення облікової політики підприємства.
14. Наведіть правила ведення облікових регістрів.
15. Поясніть, якими нормативними документами регламентуються правила документообігу на підприємстві.
16. Розкрийте особливості електронного документообігу на підприємстві.
17. Розробіть наказ про облікову політику для обраного підприємства з врахуванням галузевої специфіки.
18. Поясніть, чому не доцільно включати до наказу про облікову політику підприємства одноваріантні методи оцінки та обліку.
19. Охарактеризуйте відмінності між застосуваннями двох варіантів спрощеної форми бухгалтерського обліку.
20. Поясніть, яким чином відшкодовуються підприємству збитки через нестачі, виявлені під час проведення інвентаризації.

ЧАСТИНА II

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

РОЗДІЛ 6.

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

6.1. Поняття і склад необоротних активів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними; тобто це активи, очікуваний термін корисного використання яких більше операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу. **Термін корисного використання (експлуатації)** – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) планований підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Більшість установ самостійно визначає цей термін у момент їх придбання (зарахування на баланс). Визначення терміну корисної експлуатації здійснюється комісією, створеною за наказом керівника, з урахуванням технічних характеристик об'єкта, зазначених у його паспорті, практики використання аналогічних об'єктів, передбачуваної інтенсивності експлуатації об'єкта в даній установі й інших факторів.

Для цілей бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на такі види:

- 1) основні засоби (ОЗ), які включають безпосередньо ОЗ та інші необоротні матеріальні активи;
- 2) нематеріальні активи, які включають:
 - авторські та суміжні з ними права;
 - інші нематеріальні активи;
- 3) незавершене капітальне будівництво;
- 4) інші необоротні матеріальні активи;
- 5) довгострокові фінансові інвестиції;
- 6) довгострокова дебіторська заборгованість;
- 7) інші необоротні активи.

Усі необоротні активи повинні перебувати на відповідальному зберіганні за місцем їх зберігання або використання у матеріально

відповідальних осіб, які призначаються наказом керівника установи. Для цього з посадовими особами, які відповідають за збереження необоротних активів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

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

6.2. Поняття та оцінка основних засобів

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

Для цілей бухгалтерського обліку ОЗ класифікуються за такими групами:

1) основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

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

Об'єкт ОЗ визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Одиницею обліку основних засобів є **об'єкт ОЗ**, під яким розуміють:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та 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 ОЗ, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Придбані (створені) ОЗ зараховуються на баланс підприємства за **первісною вартістю**, яка складається з таких витрат:

– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) ОЗ (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати зі страхування ризиків доставки ОЗ;

– витрати на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

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

Первісною вартістю ОЗ, які внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до ОЗ зі складу оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. **Подібні (однорідні) об'єкти** – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. Під **залишковою вартістю** розуміють різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу та сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Первісна вартість об'єкта ОЗ, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Під час використання ОЗ підлягають ремонту. Залежно від виду та мети ремонту відповідні витрати по-різному відображаються в обліку. Первісна (переоцінена) вартість ОЗ може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з **поліпшенням та ремонтом об'єкта** (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Зокрема, відповідно до Податкового кодексу України, суми витрат на ремонт і поліпшення ОЗ відносяться на конкретний об'єкт ОЗ, щодо якого такий ремонт чи поліпшення здійснюється. Первісна вартість об'єкта ОЗ збільшується на суму витрат, що зумовлюють зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року. Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів ОЗ (у т. ч. орендованих), у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ на початок звітного року, відноситься до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт і поліпшення було здійснено. У податковому обліку до поліпшення ОЗ відноситься як поточний, так і капітальний ремонт, витрати на проведення якого в межах ремонтного ліміту можна включати до податкових витрат. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, в бухгалтерському обліку включаються до складу поточних витрат.

Підприємство може переоцінювати об'єкт ОЗ, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У випадку переоцінки об'єкта ОЗ на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи ОЗ, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка ОЗ тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

6.3. Облік руху основних засобів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про ОЗ визначені в П(С)БО 7 «Основні засоби». Для обліку ОЗ використовується рахунок бухгалтерського обліку **10 «Основні засоби»**. За дебетом рахунку 10 відображається надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих ОЗ на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; а також сума дооцінки вартості об'єкта ОЗ, за кредитом – вибуття ОЗ внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта ОЗ, сума уцінки ОЗ. Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»;
- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби».

Аналітичний облік ОЗ ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

Надходження ОЗ здійснюється в результаті здійснення різних операцій (рис. 6.1). Для накопичення та обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений **рахунок 15 «Капітальні інвестиції»**, який має такі субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) ОЗ»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

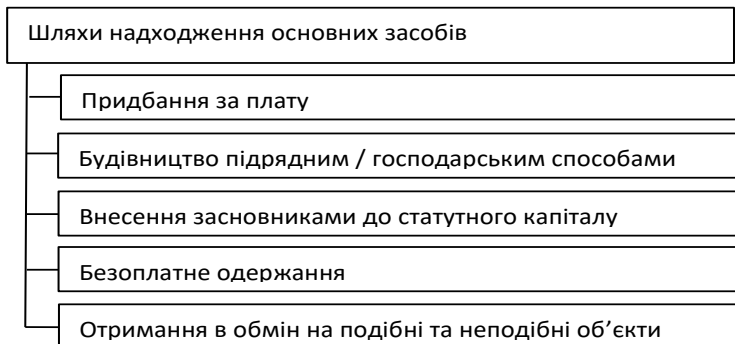


Рис. 6.1. Джерела надходження ОЗ

За дебетом рахунку 15 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). Коли накопичено всі витрати на придбання (створення) об'єкту та здійснено всі необхідні роботи відбувається зарахування на баланс відповідного об'єкта, що відображається за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 152 «Придбання (виготовлення) ОЗ».

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами ОЗ, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

Затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів ОЗ з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом) та групуються за такими напрямками:

- проектно-вишукувальні роботи;
- будівельні роботи;
- роботи з монтажу устаткування;
- придбання устаткування, що потребує монтажу;
- придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю;
- інші капітальні роботи і затрати.

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

Дт 15 «Капітальні інвестиції»

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

При **господарському способі** виконання будівельно-монтажних робіт облік затрат забудовником ведеться на рахунку обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, послуг допоміжних виробництв, зносу ОЗ та розрахунків з кредиторами:

Дт 15 «Капітальні інвестиції»

Кт 23 «Виробництво», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» тощо.

Капітальні інвестиції обліковуються у складі незавершеного будівництва до введення об'єктів ОЗ в експлуатацію. Для зарахування закінчених будівництвом (монтажем) та прийнятих в експлуатацію об'єктів визначається їх інвентарна вартість за даними аналітичного обліку. Інвентарна вартість списується з рахунку обліку капітальних інвестицій з оприбуткуванням первісної вартості об'єкта ОЗ в сумі зазначеної інвентарної вартості (табл. 6.1).

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

Кожному об'єкту надається **інвентарний номер**, який наноситься на нього та в подальшому проставляється в усіх документах, на підставі яких відбувається внутрішнє переміщення або вибуття об'єкту, а також в інвентарній картці (Ф № 03-6). **Інвентарна картка** — реєстр аналітичного обліку ОЗ. У ній міститься наступна інформація: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінку, реконструкцію, модернізацію об'єкта та інші дані.

Таблиця 6.1. Облік надходження та експлуатації ОЗ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік капітальних інвестицій		
1	Придбання устаткування, що потребує монтажу Відображено суму ПДВ	205 641	631 631
2	Передача устаткування у монтаж	152	205
3	Придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструменту, інвентарю, меблів тощо Відображено суму ПДВ	152 641	631 631
4	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	151, 152	631
	Відображення сум ПДВ в рахунках підрядників і проектних організацій	641	631
5	Затрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих ОЗ	152	685
	Сума ПДВ в рахунках на послуги транспортування	641	685
6	Витрати на будівництво об'єкта господарським способом:		
а)	витрачені матеріали	151, 152	205
б)	послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо)	151, 152	23
в)	оплата праці працівників, зайнятих у будівництві	151, 152	661
г)	відрахування на соціальні заходи	151, 152	651
7	Вартість послуг машин і механізмів сторонніх організацій за використання на об'єкті будівництва господарським способом	151, 152	685
	Відображення суми ПДВ у рахунку за послуги	641	685
8	Затрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів ОЗ	152	631
	Відображено суму ПДВ	641	631
	Облік надходження ОЗ		
9	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення в експлуатацію	10	151, 152

Продовж. табл. 6.1

1	2	3	4
10	Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта ОЗ	10	46
11	Відображення вартості безоплатно отриманих ОЗ	10	424
12	Зарахування витрат на транспортування і монтаж до складу первісної вартості безоплатно отриманих ОЗ	152 641 10	631 631 152
13	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі ОЗ	10	746
	Облік ремонту та поліпшення ОЗ		
14	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення ОЗ на збільшення їх первісної вартості	10	152
15	Витрати на ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування ОЗ списуються на поточні витрати	23, 91, 92,93,94	20, 661, 685
	Облік переоцінки ОЗ		
16	Відображення результатів дооцінки ОЗ на суму:		
а)	дооцінки первісної вартості	10	423
б)	дооцінки зносу	423	131
17	Відображення результатів уцінки ОЗ, раніше не дооцінюваних, на суму:		
а)	уцінки зносу	131	10
б)	уцінки залишкової вартості	975	10

Об'єкт ОЗ перестає визнаватися активом (списується з балансу) у випадку його **вибуття** (рис. 6.2). Для визначення непридатності ОЗ до подальшого використання на підприємстві, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонт, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється **постійно діюча комісія**, яка:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює причини невідповідності критеріям визнання активу;
- визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття ОЗ з експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, встановлює їх кількість і вартість;
- складає та підписує акти на списання ОЗ.

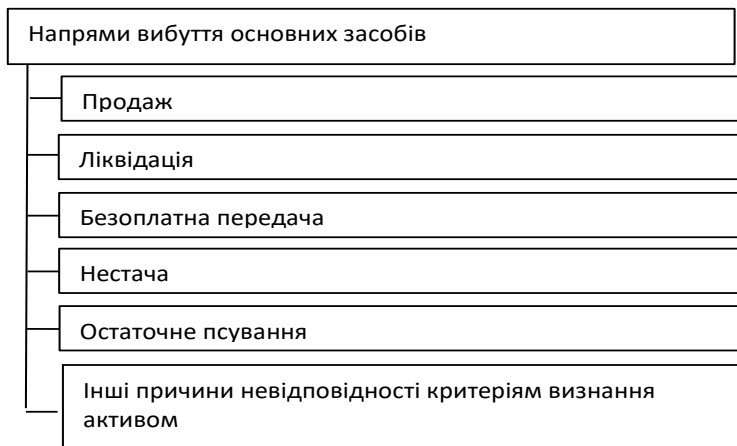


Рис. 6.2. Напрями вибуття ОЗ

В актах на списання наводяться дані, що характеризують об'єкт ОЗ: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початок експлуатації, первісна (переоцінена) вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання, проведені ремонти, причини вибуття тощо.

У випадку списання ОЗ, які вибувають в результаті аварії або стихійного лиха, до акту на списання додається копія акту аварії та зазначаються обставини стихійного лиха.

Регістри аналітичного обліку ОЗ, які вибули, додаються до документів, якими оформлені відповідні факти вибуття. Складені комісією акти на списання ОЗ відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно із законодавством (статутом підприємства) приймати рішення щодо розпорядження об'єктами ОЗ. Всі державні підприємства мають отримати дозвіл міністерства, якому вони підпорядковані, на вибуття та списання з балансу об'єкта ОЗ.

Деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, отримані при розбиранні та демонтажу ОЗ, що ліквідуються, повинні бути оприбутковані з віднесенням їх вартості до доходу підприємства та зараховані на рахунки обліку матеріальних запасів, включаючи матеріальні цінності та деталі з вмістом матеріалів, які приймаються

спеціалізованими заготівельними (переробними) підприємствами. Фінансовий результат від вибуття об'єктів ОЗ визначається вирахуванням з доходу від вибуття ОЗ їх залишкової вартості, непрямих податків та інших витрат, пов'язаних з вибуттям певного об'єкту ОЗ (табл. 6.2).

Таблиця 6.2. Облік вибуття основних засобів

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

Продовж. табл. 6.2

1	2	3	4
12	Визначено фінансовий результат від реалізації : прибуток збиток	793 44	44 793
	Б) Реалізація без попередньої оплати		
13	Відвантажено (реалізовано) об'єкт ОЗ Податкове зобов'язання з ПДВ	361 742	742 641
14	Списано суму зносу об'єкта ОЗ	131	10
15	Списано залишкову вартість об'єкта	972	10
16	Витрати сторонніх організацій, пов'язані з реалізацією об'єкта	972	685
17	Списано дохід від реалізації об'єкта	742	793
18	Списано витрати на реалізацію об'єкта	793	972
19	Визначено фінансовий результат від реалізації: прибуток збиток	793 44	44 793
20	Надійшла оплата від покупця	311	681

Підприємства можуть використовувати орендовані ОЗ або передавати в оренду власні об'єкти. За своїми умовами **оренда** поділяється на два види:

1) фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар набуває права власності на орендовані активи після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів від початку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання

за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Оскільки по закінченні строку фінансової оренди право власності на орендований об'єкт переходить до орендаря або об'єкт тривалий час знаходиться у нього, то облік цього об'єкта ведеться на окремому субрахунку рахунка 10 «Основні засоби» з моменту початку строку оренди.

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

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди. Орендодавець не веде обліку майна, переданого у фінансову оренду, у складі необоротних активів.

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

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, указаною в угоді про оренду. Орендна плата за користування об'єктом операційної оренди визначається витратами операційної діяльності відповідного звітного періоду (інші операційні витрати).

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції. Облік операційної оренди відображається на балансі орендодавця. Нарахування амортизації відображається у складі витрат орендодавця.

6.4. Облік зносу (амортизації) основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», **амортизація** – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується,

необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість (ЛВ) – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

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

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

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

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

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{ПВ} - \text{ЛВ}}{\text{Строк корисного використання}}$$

2) **зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток ЗВ об'єкта на початок звітного року або ПВ на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації:

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{ЗВ} * \text{Річна норма амортизації}$$

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ЛВ об'єкта на його ПВ:

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[\text{Кількість років}]{\frac{\text{ЛВ}}{\text{ПВ}}}$$

3) **прискореного зменшення ЗВ**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток ЗВ об'єкта на початок звітного року або ПВ на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації,

яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, та подвоюється:

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{ЗВ} \times \text{Річна норма амортизації}$$

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

4) **кумулятивного**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$\text{Річна сума амортизації} = (\text{ПВ} - \text{ЛВ}) \times \text{Кумулятивний коефіцієнт}$$

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ, на суму числа років його корисного використання:

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

де n – загальна кількість років експлуатації об'єкту.

5) **виробничого**, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу виробленої продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації:

$$\text{Місячна сума амортизації} = \text{Місячний обсяг продукції} \times \text{Ставка амортизації}$$

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ:

$$\text{Ставка амортизації} = \frac{\text{ПВ} - \text{ЛВ}}{\text{Загальний обсяг продукції}}$$

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання ОЗ (табл. 6.3), встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Таблиця 6.3. Класифікація груп ОЗ та інших необоротних активів та мінімально допустимих строків їх амортизації

<i>Група</i>	<i>Мінімально допустимі строки корисного використання, років</i>
1	2
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання, з них:	5
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Метод амортизації об'єкта ОЗ переглядається у випадку зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом

починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. **Місячна сума амортизації** визначається:

– при застосуванні прямолінійного методу – діленням річної суми амортизації на 12;

при застосуванні методів зменшення ЗВ, прискореного зменшення ЗВ та кумулятивного – діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Нарахування амортизації **починається** з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання, а **припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта ОЗ, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства та зносу ОЗ. Для накопичення інформації про амортизовану вартість необоротних матеріальних та нематеріальних активів, що підлягають амортизації, Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено **рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»**. За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації). Таким чином, нарахування амортизації відображається проводкою:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

Кт 131 «Знос основних засобів».

6.5. Поняття та облік інших необоротних активів

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

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

– надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за їх ПВ);

– сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;

– сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом рахунку 11 відображається вибуття ІНМА внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума його уцінки.

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

111 «Бібліотечні фонди» – ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів;

112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» – відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, зокрема, до них включають предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 2500 гривень включно без ПДВ;

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» – ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд;

114 «Природні ресурси» – ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для видобутку нафти, газу тощо;

115 «Інвентарна тара» – здійснюється облік наявності та руху інвентарної тари;

116 «Предмети прокату» – ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат;

117 «Інші необоротні матеріальні активи» – здійснюється облік наявності та руху ІНМА, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11. На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (їх модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів. Типові проводки щодо руху ІНМА відображено у табл. 6.4.

Амортизація ІНМА здійснюється прямолінійним або виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів

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

Таблиця 6.4. Облік інших необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання ІНМА		
а)	Отримано ІНМА від постачальника	153 641	631 631
б)	Сплачено постачальнику	631	301, 311
в)	Придбано ІНМА підзвітною особою	153 641	372 372
г)	Видано кошти підзвітній особі	372	301
д)	Придбані активи зараховуються до складу ІНМА	11	153
2	Оприбутковано безкоштовно отримані ІНМА	11	424
3	Нараховано амортизацію ІНМА	23, 91, 92, 93	132
4	Продаж ІНМА		
а)	ІНМА передано покупцеві за продажною вартістю	361 742	742 641
б)	Списано суму зносу ІНМА	132	11
в)	Списано залишкову вартість ІНМА	976	11
г)	Визнано дохід від реалізації ІНМА	742	793
д)	Списана собівартість реалізованих ІНМА на зменшення доходу	793	976
є)	Визначено прибуток від реалізації ІНМА	793	44
5	Ліквідація ІНМА		
а)	Списано суму накопиченого зносу ІНМА	132	11
б)	Списано залишкову вартість ІНМА	976	11

6.6. Облік нематеріальних активів

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

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

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини;

– витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за їх ПВ, яка складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. ПВ нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До них відносяться ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів або їх еквівалентів від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;

– залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (табл. 6.5):

Таблиця 6.5. Класифікація груп нематеріальних активів та мінімально допустимих строків їх амортизації

Група	Строк дії права користування
1	2
група 1 - права користування природними ресурсами	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш, як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш, як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи	відповідно до правовстановлюючого документа

Підприємства самостійно обирають метод нарахування амортизації нематеріальних активів з п'яти методів, наведених у П(С)БО № 7, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ЛВ нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку корисного використання;
- коли ЛВ може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації **починається** з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Нарахування амортизації **припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Нематеріальний актив списується з балансу при його вибутті внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх ЗВ.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений **рахунок 12 «Нематеріальні активи»**. За дебетом рахунку 12 відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів, які обліковуються за ПВ, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів (табл. 6.6).

Таблиця 6.6. Облік нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання нематеріальних активів		
а)	Сума витрат на придбання нематеріального активу	154 641	631 631
б)	Сплачено постачальнику	631	30, 31
в)	Зараховані придбані активи до складу нематеріальних активів	12	154
2	Створення нематеріальних активів власними силами	154	20, 22, 661, 651
3	Внесення засновниками нематеріальних активів	12	46
4	Безоплатне надходження нематеріальних активів	12	424
5	Нарахування зносу нематеріальних активів	23, 91, 92, 93	133
6	Ліквідація нематеріального активу		
а)	Списання суми накопиченої амортизації об'єкту	133	12
б)	Списання недоамортизованої частини об'єкту	976	12
в)	Списання витрат з ліквідації нематеріального активу на зменшення доходів звітного періоду	793	976

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» .

Завдання для самоперевірки

1. Надайте визначення та охарактеризуйте сутність необоротних активів.
2. Наведіть класифікацію ОЗ та охарактеризуйте їх види.
3. Поясніть сутність та охарактеризуйте види нематеріальних активів.
4. Охарактеризуйте методику визначення первісної вартості об'єкта ОЗ залежно від джерела їх надходження.
5. Поясніть, як впливає мета ремонту та сума витрат на його проведення на первісну вартість необоротного активу в бухгалтерському та податковому обліку.
6. Поясніть методологію формування витрат на придбання та створення необоротних активів.
7. Якими первинним документами оформляється рух ОЗ?
8. Наведіть методику відображення руху ОЗ підприємства в системі бухгалтерських рахунків.
9. Поясніть особливості обліку орендованих ОЗ при операційній та фінансовій оренді.
10. Охарактеризуйте методи амортизації ОЗ та наведіть приклади розрахунку річної і місячної суми амортизації для кожного з них.
11. Поясніть сутність інших необоротних матеріальних активів та охарактеризуйте їх види.
12. Охарактеризуйте методи амортизації кожного з видів ІНМА.
13. Поясніть, які особливості має інвентаризація нематеріальних активів підприємства.
14. Наведіть приклади нематеріальних активів кожної групи.
15. Поясніть вплив обраного методу амортизації основних засобів на фінансові результати діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

7.1. Поняття та оцінка запасів

Будь-яке підприємство використовує у своїй діяльності оборотні активи, більшу частину яких становлять запаси. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», **запаси** – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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 (установою).

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво (НЗВ) у вигляді не закінчених обробкою та складанням деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів може бути їх найменування або однорідна група (вид).

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за **первісною вартістю (ПВ)**. Шляхи надходження запасів на підприємство аналогічні тим, що виділено раніше для необоротних активів: придбання за плату, виготовлення власними силами, отримані безоплатно або в обмін на подібні / неподібні активи, внесені засновниками тощо.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка 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 (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісних (технічних) характеристик запасів.

У випадку, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх ПВ, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

ПВ запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

ПВ запасів, які внесені до статутного капіталу підприємства, визначається як погоджена засновниками їх справедлива вартість.

ПВ запасів, одержаних підприємством безоплатно, визначається їх справедлива вартість.

ПВ одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості (БВ) переданих запасів. Якщо БВ переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то ПВ отриманих запасів виступає їх справедлива вартість. Різниця між БВ та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

ПВ запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, вважається справедливою вартістю отриманих запасів.

Не включаються до ПВ запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені: понаднормові втрати та нестачі запасів; фінансові витрати; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: ПВ або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Сума, на яку ПВ запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю зіпсованих запасів списують на витрати звітного періоду.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках:

Дт 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»

Кт –

Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості та доходу звітного періоду:

Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені, надалі збільшується, то сума збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, включається до іншого операційного доходу зі збільшенням вартості цих запасів.

У бухгалтерському обліку запаси відображаються на рахунках другого класу:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Поточні біологічні активи»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 28 «Товари».

7.2. Облік виробничих запасів

У бухгалтерському обліку виокремлюють таке поняття, як **виробничі запаси** – предмети праці, призначені для оброблення, перероблення або використання у промисловому виробництві чи для господарських потреб, а також засоби праці, які відповідно до чинних положень входять до складу оборотних засобів як МШП.

Виробничі запаси надходять на підприємство в результаті декількох подій (рис. 7.1).

Запаси, що надходять від постачальників, супроводжуються такими документами: накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, податкова накладна, рахунок-фактура тощо. Матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник), приймаючи запаси на складі, здійснює перевірку відповідності даних документів постачальника фактичній наявності цінностей. За умови повної відповідності здійснюється оприбуткування запасів на складі. Це підтверджується складанням **прибуткового ордеру** (форма № М-4), основні реквізити якого наступні: номенклатурний номер, назва, сорт, розмір, одиниця виміру, кількість за даними документів та прийнята на склад, ціна, сума, підписи особи, яка здала цінності (експедитор, представник постачальника тощо), а також особи, що прийняла їх (завідувач складу, комірник). У свою чергу особа,

що приймає ТМЦ від постачальника, має надати довіреність від свого підприємства на їх отримання.

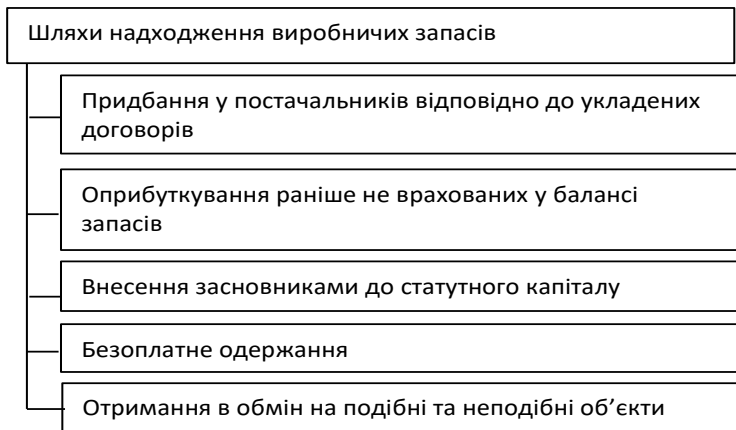


Рис. 7.1. Джерела надходження виробничих запасів

У випадку невідповідності фактичної наявності цінностей даним документів постачальника при прийманні вантажу від залізниці (або пристані) складається **комерційний акт**, а при оприбуткуванні на складі — **акт приймання** (форма № М-7). Зазначені документи є підставою для пред'явлення претензії постачальнику або транспортній організації.

Оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників без супроводжувальних документів, здійснюється на підставі акту. Такі поставки називаються **невідфактурованими**.

Надходження запасів з власного виробництва оформляється накладною, яка виписується у двох примірниках. Один використовується як прибутковий документ складу, другий — як видатковий документ цеху, що здав невикористані матеріали, відходи виробництва, напівфабрикати, готову продукцію.

На підставі документів про оприбуткування здійснюються записи у **картках складського обліку** (форма М-12), які є реєстром аналітичного обліку запасів на складі. Зазначені картки виписуються в бухгалтерії підприємства та передаються на склад. Записи по кожній

операції руху (надходження та вибуття зі складу) здійснюються комірником або завідувачем складу. Після оприбуткування запасів на складі документи постачальників разом з прибутковими ордерами передаються до бухгалтерії для записів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено **рахунок 20 «Виробничі запаси»**. Даний рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух сировини та матеріалів (у т. ч. тих, що є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. За дебетом рахунку 20 відображається надходження запасів на підприємство та їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво, будівництво, переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має наступні субрахунки:

- 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».

Якщо від постачальників надходять виробничі запаси, які не відповідають умовам договору, підприємство має право на відмову від оплати рахунків. Такі запаси приймаються за актом на відповідальне зберігання, а їх облік до прийняття рішення про відправку постачальнику або реалізацію ведеться на забалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Типові проводки з обліку оприбуткування запасів відображені у табл. 7.1.

Сума транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), пов'язаних з придбанням виробничих запасів, узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Щомісячно вона розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця та сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані

Таблиця 7.1. Облік надходження виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Придбання виробничих запасів у постачальника		
а)	без попередньої оплати		
1	Оприбутковані виробничі запаси (без ПДВ) Відображено суму ПДВ	20 641	631 631
2	Сплачено постачальнику	631	301, 311
б)	з попередньою оплатою		
1	Попередня оплата постачальнику	371 641	311 644
2	Одержані та оприбутковані виробничі запаси Відображено суму ПДВ	20 644	631 631
3	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371
	Інші джерела надходження виробничих запасів		
1	Придбані та оприбутковані запаси підзвітними особами	20 641	372 372
2	Внесок засновників до статутного капіталу	20	46
3	Дооцінка виробничих запасів	20 423	423 746
4	Оприбутковані надлишки виробничих запасів, виявлені під час інвентаризації	20	719
5	Безкоштовне надходження виробничих запасів	20	745
6	Оприбутковані запаси, виготовлені у власному виробництві	20	23
7	Оприбутковані запаси, що надійшли на склад від забракованої продукції	20	24
8	Оприбутковані запаси, що надійшли в результаті демонтажу об'єкта необоротних активів	20	746

тощо) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ та вартості запасів, які вибули:

Сума ТЗВ до списання = Вартість запасів, що вибули × Середній % ТЗВ

$$\text{Середній \% ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}}{\text{З}_{\text{поч}} + \text{З}},$$

де ТЗВ_{поч} – залишок ТЗВ на початок місяця, грн;

ТЗВ – сума ТЗВ за місяць, грн;

З_{поч} – сума запасів на початок місяця, грн;

З – надходження запасів за місяць, грн.

Розрахована таким чином сума ТЗВ списується на витрати по тих самих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображається вибуття цих запасів. Виробничі запаси відпускаються зі складу підприємства з різною метою (рис. 7.2):

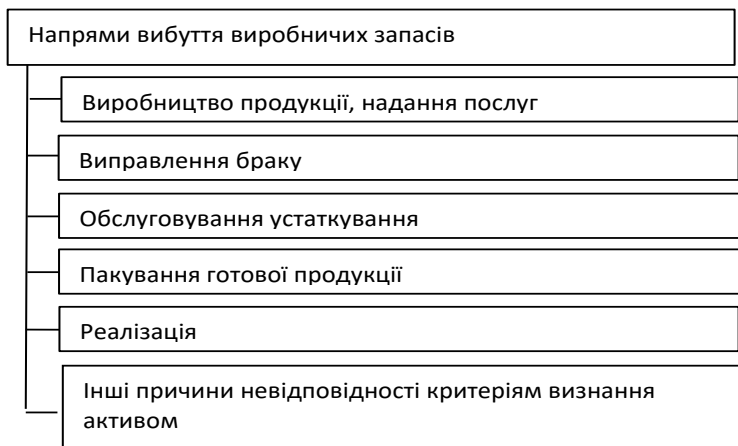


Рис. 7.2. Напрями вибуття виробничих запасів

Основними документами, на підставі яких здійснюється відпуск виробничих запасів, є **лімітно-забірні карти** (форми № 8 та 9), а також **накладні-вимоги** (форма № 11).

Лімітно-забірна карта — це документ, який використовується для оформлення відпуску зі складу запасів, що споживаються у виробництві систематично. Його випускє відділ постачання у двох

екземплярах на один чи кілька видів запасів. Один екземпляр передається цеху-одержувачу, а другий — складу. В лімітно-забірній карті вказується ліміт видачі матеріалу на місяць або квартал, а далі по мірі видачі матеріалу здійснюється запис щодо кожної операції видачі та залишку ліміту після неї. Завідувач складу підписує примірник карти цеху, а начальник цеху — примірник карти складу.

Накладна-вимога використовується для разового або понад-лімітного відпуску виробничих запасів зі складу на виробництво.

Наприкінці місяця всі документи про видачу запасів зі складу передаються за реєстром до бухгалтерії для відображення витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку.

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється одним з наступних методів, зазначених у П(С)БО № 9:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з вищенаведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за **ідентифікованою собівартістю**.

Оцінка за **середньозваженою собівартістю** здійснюється діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом **ФІФО** базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку). Тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за **нормативними затратами** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм

затрат і ціни повинні регулярно перевірятися та переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за **цінами продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Даний метод можуть застосовувати підприємства, які мають велику кількість та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Основні проводки щодо відображення вибуття виробничих запасів у бухгалтерському обліку наведено у табл. 7.2.

Таблиця 7.2. Облік вибуття виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Відпущено виробничі запаси зі складу для власних потреб на:		
1	виробництво продукції	23	20
2	капітальне будівництво	15	20
3	загальновиробничі потреби	91	20
4	адміністративні потреби	92	20
5	забезпечення збуту продукції	93	20
6	на виправлення браку у виробництві	24	20
	Вибуття в результаті нестачі		
1	Виявлено нестачу запасів, до прийняття рішення про конкретних винуватців	072	-
2	Списано за балансовою вартістю нестачі запасів, винного не встановлено	947	20
3	Нестачі запасів віднесено на матеріально відповідальну особу (балансова вартість запасів)	375	20
4	Сума збитку від нестачі віднесена на винну особу	375	716
5	Списання з позабалансового рахунка суми нестачі	-	072
6	Погашено суму нестачі винною особою	301,311, 661	375
7	Нестачі в межах норм природного убутку	949, 91, 92	20

Продовж. табл. 7.2

1	2	3	4
8	Списання запасів в результаті стихійного лиха	991	20
Інші варіанти вибуття			
1	Безоплатна передача запасів	949 949	20 641
2	Передача до статутного капіталу іншого підприємства:		
а)	списана балансова вартість запасів	14	20
б)	відображена різниця між балансовою та справедливою вартістю	14	746
в)	відображено податкове зобов'язання з ПДВ	949	641

7.3. Поняття та облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», **малоцінні та швидкозношувані предмети** (МШП) – це предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, наприклад: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух МШП призначений **рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**. За дебетом рахунку 22 відображаються за ПВ придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Вартість МШП, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації відповідними особами протягом строку їх фактичного використання. З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації МШП, які ще придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «МШП» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Основні бухгалтерські проводки щодо обліку руху МШП на підприємстві ідентичні тим, що використовуються для обліку виробничих запасів (табл. 7.1, табл. 7.2).

7.4. Облік виробництва

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», до **виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)** включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати (рис. 7.3).

Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством самостійно. Залишки НЗВ на початок та кінець звітного періоду також становлять складову запасів підприємства. До **незавершеного виробництва (НЗВ)** відносяться продукція, роботи, що не пройшли всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

Витрати на виробництво визначаються за даними **рахунку 23 «Виробництво»**, на якому протягом звітного періоду здійснюється облік операційних витрат виробничого характеру. За **дебетом** рахунку 23 відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за **кредитом** – сума фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виготовляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може бути організовано за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.



Рис. 7.3. Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Таким чином, у дебеті рахунку 23 групуються всі витрати, що складають виробничу собівартість продукції, а по кредиту – виробнича собівартість випущеної із виробництва готової продукції, вартість повернутих виробничих запасів, відходів, супутньої продукції (табл. 7.4). Виробнича собівартість готової продукції за звітний період:

$$\text{Собівартість ГП} = \text{НЗВ}_{\text{поч}} + \text{ВВ}_{\text{п}} - \text{ЗВ} - \text{СП} \pm \text{БП} - \text{НЗВ}_{\text{кін}},$$

де ГП – готова продукція;

НЗВ_{поч} – сума НЗВ на початок звітної періоду, грн;

НЗВ_{кін} – сума НЗВ на кінець звітної періоду, грн;

ВВ_п – виробничі витрати звітного періоду, грн;

ЗВ – зворотні матеріали та відходи, грн;

СП – супутня продукція, грн;

БП – брак продукції (технологічний, не з вини працівника), грн.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Таблиця 7.4. Облік витрат на виробництво

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списані матеріальні цінності на виробництво продукції	23	20
2	Нарахована основна заробітна плата основним виробничим робочим	23	661
3	Нарахований ЄСВ на заробітну плату робочих	23	651
4	Включені до собівартості продукції витрати допоміжних виробництв	23	23
5	До складу собівартості виробленої продукції включені розподілені загальновиробничі витрати	23	91
6	Акцептовані рахунки постачальників за електроенергію, отримані послуги	23 641	631, 685 631, 685
7	Нарахована амортизація необоротних активів, які безпосередньо використовуються у виготовленні продукції (робіт, послуг)	23	13
8	Передані в експлуатацію МШП	23	22
9	Списані на витрати збитки від браку	23	24
10	Оприбуткована на склад готова продукція	26	23
11	Оприбутковані на склад напівфабрикати власного виробництва	25	23
12	Собівартість виконаних робіт, наданих послуг	903	23

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим

стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть тільки після додаткових витрат на виправлення. Брак продукції поділяється на **зовнішній**, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та **внутрішній**, який виявлений в процесі виробництва.

В залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути виправним або остаточним. **Виправним** вважається такий брак, який можна усунути після відповідної доробки. Витрати на виправлення браку відображаються в документах на витрати матеріалів (накладні-вимоги) і про виробіток робітників (наряди). **Остаточний брак** — це такий брак, який технічно неможливо або економічно недоцільно виправляти. Виявлення такого браку оформляється актом про брак.

Для узагальнення інформації про брак використовується **рахунок 24 «Брак у виробництві»**. За **дебетом** рахунку 24 відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку) тощо; за **кредитом** — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво; суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодування, одержані від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції (табл. 7.5).

Таблиця 7.5. Облік браку у виробництві

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списані матеріальні цінності на виправлення браку	24	20
2	Нарахована основна заробітна плата робочим за виправлення браку	24	661
3	Нарахований ЄСВ на заробітну плату робочих за виправлення браку	24	651
4	Оприбутковано на склад матеріали або відходи від забракованої продукції	20	24
5	Утримано із зарплати винуватця витрати на брак	661	24
6	Остаточні витрати включено до собівартості	23	24

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

7.5. Облік готової продукції

До **готової продукції** належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками, а також відповідає технічним умовам та стандартам.

Після проходження технічного контролю готова продукція передається з виробництва на склад **здавальними накладними**. Накладні виписуються у двох екземплярах: один залишається в цеху, а другий – передається на склад, де готова продукція обліковується у кількісному та грошовому виразі за видами (номенклатурними номерами) на картках або в книгах складського обліку. Протягом звітного періоду облік готової продукції здійснюється за виробничою собівартістю або за методом оцінки вибуття запасів (див. п. 7.2). Проте наприкінці місяця обов'язковим є приведення оцінки готової продукції до її виробничої собівартості. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад та відпуску зі складу, про що робляться відповідні записи в регістрах аналітичного обліку.

Відвантаження готової продукції покупцю здійснюється на підставі накладної. На підтвердження отримання продукції покупець надає довіреність на отримання матеріальних цінностей.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначено **рахунок 26 «Готова продукція»**. За **дебетом** рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю, за **кредитом** – вибуття готової продукції підприємства внаслідок її продажу, безоплатної передачі тощо. Дебетовий залишок по рахунку 26 показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду. Собівартість реалізованої продукції визначається за методом оцінки вибуття запасів, відповідно до П(С)БО 9 «запаси». Аналітичний облік готової продукції ведеться за її видами.

Надходження готової продукції на склад відображається проводкою:

Дт 26 «Готова продукція» Кт 23 «Виробництво».

Вибуття готової продукції реєструється записом:

Дт 90 «Собівартість реалізації» Кт 26 «Готова продукція».

7.6. Поняття та облік товарів

Торговельна діяльність здійснюється у сфері оптової та роздрібної торгівлі, а також у торговельно-виробничій діяльності. **Оптова торгівля** пов'язана з придбанням та підготовкою товарів до наступної реалізації підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб'єктам господарювання. **Роздрібна торгівля** передбачає діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам. Роздрібна торгівля, як правило, здійснюється за готівку з використанням реєстратора розрахункових операцій. Аналітичний облік товарів на складах ведеться матеріально відповідальними особами у картках складського обліку.

Облік ТМЦ, які надійшли на підприємство з метою продажу, здійснюється на **рахунку 28 «Товари»**. Зазначений рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки:

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».

На субрахунках 281 – 284 за **дебетом** відображається збільшення товарів та їх вартості, за **кредитом** – зменшення.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Торгова націнка – це різниця між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. На **субрахунку 285 «Торгова націнка»** підприємства роздрібної торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. По **кредиту** субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за **дебетом** – їх зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28. Субрахунок 285 є регулюючим субрахунком до рахунку 28.

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів та середнього відсотку торговельної націнки:

$$ТН = Т \times \text{Середній відсоток } ТН;$$

$$\text{Середній відсоток } ТН = \frac{ТН_{\text{поч}} + ТН}{Т_{\text{поч}} + Т},$$

де $ТН$ – сума торговельної націнки, грн;

$Т$ – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів, грн;

Середній відсоток $ТН$ – середній відсоток торговельної націнки, частка;

$ТН_{\text{поч}}$ - залишок торговельних націнок на початок звітного місяця, грн;

$ТН$ – торговельні націнки у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів, грн;

$Т_{\text{поч}}$ – продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на початок звітного місяця, грн;

$Т$ – продажна (роздрібна) вартість одержаних у звітному місяці товарів, грн.

На **субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»** здійснюється облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Основні бухгалтерські проводки з обліку товарів наведені у табл. 7.6.

Таблиця 7.6. Облік товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Оптова торгівля		
1	Оприбутковані товари від вітчизняного постачальника: вартість товарів без ПДВ сума ПДВ	281 641	631 631
2	Оплата постачальнику за придбані товари	631	311
3	Відображено реалізацію товарів покупцю (включаючи ПДВ)	361	702
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641
5	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	281
	Роздрібна торгівля		
1	Передані товари зі складу у роздріб	282	281
2	Встановлена торгова націнка	282	285
3	Реалізовані товари за цінами продажу (включаючи ПДВ)	301	702
4	Списана собівартість реалізованих товарів	902	282
5	Методом «Сторно» списується за розрахунками сума торгової націнки, яка приходить на реалізовані товари	282	285
6	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність поняття запаси.
2. Поясніть умови визнання запасів активами.
3. Охарактеризуйте класифікаційні ознаки запасів, наведіть приклади складових запасів.
4. Поясніть особливості визначення ПВ запасів залежно від джерел їх надходження на підприємство.
5. Поясніть сутність та методику обчислення чистої вартості реалізації запасів.

6. За якою оцінкою запаси відображаються у фінансовій звітності? Обґрунтуйте відповідь, посилаючись на принципи бухгалтерського обліку.

7. Поясніть, яким чином поточна ринкова вартість запасів впливає на їх оцінку в бухгалтерському обліку.

8. Розкрийте сутність поняття виробничі запаси, порівняйте їх з запасами.

9. Охарактеризуйте первинні документи, якими оформляється рух виробничих запасів на підприємстві.

10. Наведіть методику накопичення та списання ТЗВ протягом звітного періоду.

11. Наведіть методику реєстрації господарських операцій з надходження виробничих запасів в системі бухгалтерських рахунків.

12. Охарактеризуйте методи оцінки вибуття запасів. Наведіть приклади.

13. Наведіть методику реєстрації господарських операцій з вибуття виробничих запасів в системі бухгалтерських рахунків.

14. Розкрийте сутність поняття МШП, порівняйте з виробничими запасами.

15. Наведіть методику бухгалтерського обліку МШП на підприємстві.

16. Охарактеризуйте складові виробничої собівартості продукції.

17. Наведіть методику бухгалтерського обліку витрат на виробництво.

18. Поясніть механізм обчислення собівартості готової продукції.

19. Охарактеризуйте види браку у виробництві. Як вартість браку впливає на собівартість готової продукції?

20. Наведіть методику бухгалтерського обліку виправного та остаточного браку.

21. Поясніть умови віднесення виробленої продукції до готової.

22. Наведіть механізм обчислення суми торговельної націнки.

23. Поясніть відмінності бухгалтерського обліку товарів в оптовій та роздрібній торгівлі.

РОЗДІЛ 8.

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

8.1. Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

8.1.1. Сутність грошових коштів та їх складові

Відповідно до НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **грошові кошти (гроші)** – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання. Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), електронних грошей, грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів призначені рахунки **класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи»**.

Грошова одиниця, яка використовується для здійснення розрахунків на території України, – гривня. Відповідно, для фінансового обліку господарських операцій та складання форм фінансової звітності підприємств використовується єдиний грошовий вимірник – гривня. Грошові кошти в іноземній валюті, операції з ними та розрахунки іноземною валютою на рахунках бухгалтерського обліку обліковуються в гривнях у сумі, що визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ. Одночасно грошові кошти, фінансові інвестиції та розрахунки відображаються в тій валюті, в якій здійснюються розрахунки й платежі. Виникаючі при цьому курсові різниці відображаються на окремих аналітичних рахунках та відносяться до складових доходів і витрат.

Вільні грошові кошти підприємства повинні обов'язково зберігати на рахунках банківських установ, які вони самостійно обирають. Готівку, необхідну для забезпечення господарської діяльності, підприємства зберігають в касах в межах встановленого банком **ліміту**, розмір якого обчислюють на підставі розрахунку середньоденного отримання в каси готівки або її середньоденної видачі з каси, за рішенням керівника

або уповноваженої ним особи. Готівкова виручка (готівка), що перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здається до банків для її зарахування на банківські рахунки. За відсутності банків готівкова виручка (готівка) для переказу на банківські рахунки підприємства (підприємця) може здаватися до операторів поштового зв'язку та небанківських фінансових установ.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку.

Готівка, одержана в банку на інші виплати, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, одержані в банку і не використані за призначенням протягом зазначених вище строків, повертаються підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту).

Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільсько-господарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на строк не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі інші виробничі (господарські) потреби на строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівкових коштів під звіт. Видача відповідній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Основний нормативний документ щодо обліку касових операцій – Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004р. Відповідно до положення, **готівка (готівкові кошти)** – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, у т. ч. розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Каса – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів. Матеріальну відповідальність за збереження коштів і ведення касових операцій покладено на касира, з яким укладається договір про матеріальну відповідальність.

Підприємства (підприємці) мають право здійснювати розрахунки готівкою між собою та/або з фізичними особами протягом одного

дня за одним або кількома платіжними документами в межах граничних сум розрахунків готівкою, установлених відповідною постановою Правління НБУ. Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію. Кількість підприємств (підприємців) та фізичних осіб, з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується. Постановою Правління НБУ від 25.11.2011 р. № 407 встановлено **граничну суму розрахунків готівкою** для:

- підприємств (підприємців) між собою протягом одного дня в розмірі 10 000 грн;
- фізичної особи з підприємством (підприємцем) протягом одного дня за товари (роботи, послуги) – 50 000 грн;
- фізичних осіб між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі 50 000 грн.

Обмеження не поширюються на:

- розрахунки підприємств (підприємців) з бюджетами та державними цільовими фондами;
- добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
- використання коштів, виданих на відрядження.

Вся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) та в повній сумі оприбутковуватися. Під **оприбуткуванням готівки** в касах підприємств розуміють облік готівки в повній сумі фактичного надходження у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

8.1.2. Порядок оформлення касових операцій

Касові операції оформляються такими первинними документами: прибутковими та видатковими касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівкових коштів.

Приймання готівки в каси проводиться за **прибутковими касовими ордерами** (форма КО – 1), підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства.

Про приймання підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається засвідчена відбитком печатки даного підприємства квитанція (яка є відривною частиною прибуткового касового ордера) за підписами головного бухгалтера або працівника підприємства, який на це уповноважений керівником. Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі (форма КО – 4). Документом, що свідчить про здавання виручки до банку, є відповідна **квитанція до прибуткового документа** банку на внесення готівки, засвідчена підписами відповідальних осіб банку та відбитком печатки (штампа) банку.

Видача готівки з кас проводиться за **видатковими касовими ордерами** (форма КО – 2) або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер або працівник підприємства, який на це уповноважений керівником. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо. Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах є дозвільний напис керівника підприємства, то його підпис на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

У випадку видачі окремим фізичним особам готівки (у т. ч. працівникам підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю касиру пред'являються паспорт або документ, який його замінює, касир записує його найменування та номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері або видатковій відомості про одержання готівки із зазначенням одержаної суми, використовуючи чорнильну або кулькову ручку з чорнилом темного кольору.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром підприємства за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача або за **видатковими відомостями**. На титульній сторінці видаткової відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки та суми. Бухгалтер робить перевірку записів, зроблених касирами у видаткових відомостях, та здійснює підрахунок виданих і депонованих за ними сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера.

Бухгалтер робить перевірку записів, зроблених касирами у видаткових відомостях, а також здійснює підрахунок виданих та депонованих за ними сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера. Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями, касир зобов'язаний:

- у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис «Депоновано»;
- скласти реєстр депонованих сум;
- у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за видатковою відомістю та засвідчити напис своїм підписом;
- здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю.

Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, що вносять або одержують готівку, забороняється. Приймання та видача готівки за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються. Для виведення залишку готівки в касі не приймаються видаткові касові ордери або видаткові відомості, в яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача. Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у **журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів** (форма КО – 3), який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

Касові документи після складання касиром **звіту** та його оброблення комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються відповідно до норм законодавства України.

Вносити з приміщення підприємства касові документи дозволяється тільки за наявності письмового дозволу керівника

або головного бухгалтера. Зазначені документи обов'язково мають бути повернуті до приміщення підприємства до кінця робочого дня.

8.1.3. Порядок ведення касової книги та обов'язки касира

З метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємства повинні мати касу, а їх керівники мають забезпечити належне облаштування цієї каси та надійне зберігання готівкових коштів у ній. Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється.

Усі надходження та видача готівки в підприємства відображаються у касовій книзі, яка відкривається окремо на кожен вид використовуваної підприємством валюти. **Касова книга** – це документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі.

Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені відбитком печатки підприємства. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера. Записи в ній здійснюються у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – **«Вкладні аркуші касової книги»**, залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – **«Звіт касира»**, є документом, за яким касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери. Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Записи в касовій книзі проводяться касиром за кожним касовим ордером і видатковою відомістю в день надходження або видачі готівки. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день можуть не здійснюватися. Щоденно в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги,

з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

Підприємства можуть вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення має забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги («Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира»). Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника підприємства, який на це уповноважений керівником.

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводяться **інвентаризації каси**. Згідно з наказом керівника, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації складає акт про результати інвентаризації наявних коштів. До початку інвентаризації всі матеріально відповідальні особи дають розписку. Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, наявних у касі, цінних паперів, чекових книжок тощо. Залишок готівки в касі звіряється з даними бухгалтерського обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком. У випадку виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід підприємства. Акт складається в двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. Один примірник акту передається до бухгалтерії підприємства, другий – залишається у касира.

8.1.4. Реєстрація касових операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку

Звіт касира з доданими касовими документами ретельно перевіряється в бухгалтерії та служить основою для бухгалтерського обліку касових операцій на **рахунках 301 «Готівка в національній валюті», 302 «Готівка в іноземній валюті»**. При чому рахунок 302 може мати стільки аналітичних рахунків, скільки видів іноземних валют використовує підприємство у касі.

За дебетом рахунку 30 відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства (табл. 8.1). Готівкові операції в іноземній валюті відображаються на рахунках бухгалтерського обліку через дріб у двох сумах: в чисельнику – сума в іноземній валюті, а у знаменнику – еквівалент у національній валюті, перерахований за курсом НБУ.

Таблиця 8.1. Облік готівкових операцій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Надходження готівки до каси		
1	Оприбуткована готівка, що надійшла з поточного рахунку: у національній валюті в іноземній валюті	301 302	311 312
2	Надійшла виручка в касу за реалізовану продукцію (роботи, послуги): від резидента від нерезидента	301 302	361 362
3	Повернуто видані під звіт суми	301, 302	372
4	Внесено в касу відшкодування матеріального збитку винною особою	301	375
5	Внесена засновниками готівка	301	46
	Видача готівки з каси		
1	Внесено готівку з каси на поточний рахунок: у національній валюті в іноземній валюті	311 312	301 302
2	Виплачено з каси заробітну плату	661	301
3	Видано суми під звіт	372	301
4	Сплачено податки та збори готівкою	64, 65	301
5	Видано позику працівникам	377	301

8.2. Облік операцій по рахунках у банках

Для зберігання вільних грошових коштів і здійснення безготівкових розрахунків підприємство відкриває в банку поточний (розрахунковий)

рахунок. Відповідно до Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої Постановою НБУ № 492 від 12.11.2003 р., банк відкриває поточний рахунок **юридичній особі**, яка не має рахунку в цьому банку, на підставі таких документів:

- заяви про відкриття поточного рахунку – заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа;
- копії належним чином зареєстрованого установчого документа;
- картки зі зразками підписів і відбитка печатки.

Банк зобов'язаний здійснювати перевірку змісту установчих документів юридичної особи з метою з'ясування наявності в неї печатки. Якщо в установчих документах є інформація про наявність печатки, то відкриття, використання та закриття рахунків здійснюється з використанням печатки.

Поточний рахунок для здійснення підприємницької діяльності відкривається **фізичній особі – підприємцю**, яка не має рахунків у даному банку, на підставі таких документів:

- заяви про відкриття поточного рахунку, підписаної фізичною особою-підприємцем або її представником;
- картки зі зразками підписів.

Банкам забороняється відкривати та вести анонімні рахунки. Вони зобов'язані на підставі офіційних документів або їх засвідчених копій ідентифікувати та верифікувати клієнтів – власників рахунків у порядку, установленому законодавством України з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, а також відповідно до постанов НБУ з питань фінансового моніторингу. Рахунок клієнту відкривається лише після його ідентифікації та верифікації банком. Проте ідентифікація клієнта не обов'язкова, якщо клієнт уже має рахунки в даному банку та був раніше ідентифікований і верифікований.

Банк зобов'язаний з метою здійснення ідентифікації суб'єкта господарювання під час укладення договору отримувати відомості, що містяться про нього в Єдиному державному реєстрі (у т. ч. установчі документи юридичних осіб) через портал електронних сервісів. Також банк має право витребувати від клієнта інші документи та відомості з метою ідентифікації та верифікації його особи, змісту діяльності та фінансового стану.

Якщо підприємство (підприємець) вже має у даному банку поточний рахунок, його ідентифіковано банком, сформована справа з юридичного оформлення рахунку, то відкриття нового поточного рахунку здійснюється лише за умови подання цим клієнтом заяви про відкриття поточного рахунку та засвідченої в установленому порядку картки із зразками підписів і відбитка печатки (або просто картки із зразками підписів, якщо підприємство не має печатки).

Банк зобов'язаний надіслати повідомлення про відкриття або закриття поточного / вкладного (депозитного) рахунку клієнта до відповідного контролюючого органу. Банк має право проводити видаткові операції за рахунком клієнта, починаючи з дати отримання ним повідомлення контролюючого органу про взяття рахунку на облік. Про відкриття поточного рахунку клієнту уповноважений працівник банківської установи зазначає дату відкриття та номер рахунку в його заяві. Днем відкриття поточного рахунку вважається дата, що зазначена на заяві.

Кошти з рахунків клієнтів банки списують лише за дорученнями їх власників або на підставі розрахункових документів стягувачів. Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженій постановою Правління Національного банку України № 22 від 21.01.2004 р., передбачено правила використання таких видів платіжних інструментів:

- меморіального ордера;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- платіжної вимоги;
- розрахункового чека;
- акредитива;
- інкасового доручення.

Для одержання готівки з поточного рахунку оформлюється грошовий чек, а для внеску готівки — об'ява на внесок готівки.

Після відкриття поточного рахунку банк видає підприємству **чекову книжку**, яка являє собою бланки суворої звітності і зберігається в сейфі, як і готівкові гроші. **Чек** являє собою розпорядчий документ банку на виплату готівки. Виплата здійснюється суворо за цільовим призначенням коштів: на виплату заробітної плати, витрати на відрядження, на господарські потреби тощо. До чека випикується корінець, який лишається при чековій книжці. Кожний бланк чека

контролюється банком. Виправлення в ньому не допускаються, у випадку допущення помилки зіпсований чек залишається при чековій книжці.

Об'ява на внесок готівки виписується касиром чи іншою особою, що вносить готівку. Даний документ являє собою три частини однакової форми: одна повертається представнику підприємства як квитанція, що підтверджує одержання суми банком, друга частина залишається банку, а третя — повертається підприємству разом із випискою.

Виписка банку з поточного рахунка — це зведений документ грошових операцій. У ній зареєстровані всі операції, як безготівкові, так і готівкові. Виписка надається підприємству щоденно або в інші терміни залежно від кількості операцій. У документі зазначаються суми на початок і кінець виписки та всі операції за дебетом і кредитом.

Кожна одержана виписка повинна бути оброблена працівниками бухгалтерії підприємства, а саме:

- 1) перевірено сальдо початкове даної виписки з сальдо кінцевим попередньої;
- 2) з'ясовано зміст кожної операції та проставлено кореспондуючі рахунки;
- 3) проведено арифметичну перевірку правильності оборотів та визначення кінцевого сальдо.

Суми, проставлені у виписці за дебетом, означають для підприємства кредитові операції та навпаки, оскільки банк надає виписку зі свого рахунку, який для банку є пасивним. Виписка банку служить основою для бухгалтерського обліку грошових коштів на поточному рахунку.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку та можуть бути використані для поточних операцій, використовується **рахунок 31 «Рахунки в банках»**, який має наступні 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»;
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 31 відображається надходження грошових коштів, за кредитом — їх використання.

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: у сумі відповідної валюти та в перерахунку у гривні за курсом НБУ на дату здійснення операції.

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

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

Підприємствам, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю, мають у своєму грошовому обігу іноземну валюту, для чого відкривається поточний рахунок в іноземній валюті. Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому ж банку, де відкритий основний поточний рахунок у національній валюті, для його відкриття потрібні тільки заява банківської форми і картка зі зразками підписів керівника та головного бухгалтера. Якщо ж поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в іншому банку, то необхідні всі документи, як для відкриття поточного рахунку у національній валюті. Виписка банку з поточного рахунку (надходження та списання коштів) відображається в національній та іноземній валютах за курсом НБУ на день виписки. Оскільки курс валют змінюється, виникає необхідність відображення в обліку курсових різниць, що виникають з моменту здійснення господарської операції та її оплати, а також на звітну дату – П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів в іноземній валюті передбачений рахунок 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті». Кореспонденція рахунків з руху грошових коштів в іноземній валюті аналогічна тій, що й за поточним рахунком у національній валюті (табл. 8.2). Курсові різниці обліковуються на рахунках:

— позитивна курсова різниця – Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці» (по операціях, пов'язаних із операційною діяльністю) або Кт 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» (по операціях, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю);

Таблиця 8.2. Облік операцій на поточному рахунку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Надходження безготівкових коштів		
1	Надійшла оплата від покупця: від резидента у національній валюті від нерезидента в іноземній валюті	311 316	361 362
2	Погашена довгострокова дебіторська заборгованість в національній валюті	311	16
3	Здано готівку з каси в банк: гривні іноземна валюта	311 312	301 302
4	Надійшла на поточний рахунок сума погашення по векселю, виписаному в іноземній валюті	311	34
5	Зарахування на поточний рахунок позики банку: у національній валюті в іноземній валюті	311 312	501, 601 502, 602
6	Надходження оплати від інших дебіторів (у національній валюті)	311	377
7	Надійшла попередня оплата від замовника	311, 316	681
	Списання коштів з поточного рахунку		
1	Сплачено рахунок постачальника: резидента у національній валюті нерезидента в іноземній валюті	631 632	311 312
2	Здійснено попередню оплату постачальнику	371	311, 312
3	Сплачено послуги сторонніх організацій	685	311, 312
4	Сплачено податки до бюджету	64	311
5	Погашено заборгованість з соціального страхування	65	311
6	Погашено позику банку: у національній валюті в іноземній валюті	501, 601 502, 602	311 312
7	Знято готівку в касу: гривні іноземна валюта	301 302	311 312
8	Перераховано зарплату працівникам на їх карткові рахунки	661	311

— негативна курсова різниця — Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (по операціях, пов'язаних із операційною діяльністю) або Дт 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» (по операціях, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю).

Окрім того, Постановою Правління НБУ від 04.04.2017 р. № 30 подовжені тимчасові обмеження на грошово-кредитному та валютному ринках, зокрема:

- 1) обов'язковий продаж надходження в іноземній валюті на користь юридичних осіб – 50 % надходжень;
- 2) 120-денний строк розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів;
- 3) заборона на довгострокове погашення кредитів від нерезидентів;
- 4) купівля готівкової валюти фізичними особами на суму до 150 000 грн в день;
- 5) ліміт на зняття готівки з валютного рахунку на суму до 250 000 грн в день тощо.

Для зберігання грошових коштів спеціального призначення можуть відкриватись в банку інші поточні рахунки в національній або іноземній валюті. Облік грошових коштів на інших рахунках ведеться на рахунках 313, 314, 315, 316, 33.

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

За **дебетом** рахунку 33 відображається надходження грошових документів у касу підприємства та коштів в дорозі, за **кредитом** – вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів НБУ.

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

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

8.3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності регламентується П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, **дебітори** – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. За строками погашення дебіторська заборгованість поділяється на поточну та довгострокову.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. Факт відпуску продукції (товару) підтверджується накладною, виконання робіт та надання послуг – актом прийняття виконаних робіт. Зі свого боку покупець надає довіреність на отримання відповідних ТМЦ. Водночас на дату реалізації у продавця виникають податкові зобов'язання з ПДВ. Якщо раніше не було отримано попередньої оплати, то на дату реалізації продавець має виписати податкову накладну покупцю. Якщо ж раніше було отримано аванс або часткову оплату від покупця, то податкова накладна на суму попередньої оплати

мала бути виписана на дату отримання грошей (тобто дату першої події), а на дату реалізації – лише на суму неоплаченого залишку.

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

Більшу частину поточної дебіторської заборгованості становить заборгованість покупців (замовників) перед підприємством. Форми та порядок розрахунків з покупцями та замовниками регламентуються умовами укладеної між ним угоди. Облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться на бухгалтерському **рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»**. За дебетом рахунку 36 відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає ПДВ, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає суму заборгованості покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги) на відповідну дату.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням».

На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовлений договором.

На субрахунку 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» відображаються розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій з деривативами.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленням до сплати рахунком. Типові проводки з обліку розрахунків з покупцями наведено у табл. 8.3.

Поточна дебіторська заборгованість включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. **Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості** – це сума поточної дебіторської

Таблиця 8.3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Реалізація без попередньої оплати		
1	Відвантажено (реалізовано) готову продукцію, товари, послуги (включаючи ПДВ)	361	701,702, 703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	70	641
3	Списана собівартість: реалізованої готової продукції реалізованих товарів реалізованих робіт, послуг	901 902 903	26 28 23
4	Списано чистий дохід від реалізації на фінансові результати	701,702, 703	791
5	Списано собівартість реалізації на фінансові результати	791	901,902, 903
6	Визначено фінансовий результат від реалізації: прибуток збиток	791 44	44 791
7	Надійшла оплата від покупця	311	361
	Реалізація з попередньою оплатою		
1	Надійшла попередня оплата від покупця (включаючи ПДВ)	311	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відвантажено (реалізовано) готову продукцію, товари, послуги (включаючи ПДВ)	361	701,702, 703
4	Відображено нарахування ПДВ	70	643
5	Списана собівартість: реалізованої готової продукції реалізованих товарів реалізованих робіт, послуг	901 902 903	26 28 23
6	Списано чистий дохід від реалізації на фінансові результати	701,702, 703	791
7	Списано собівартість реалізації на фінансові результати	791	901,902, 903
8	Визначено фінансовий результат від реалізації: прибуток збиток	791 44	44 791
9	Відображено взаємозалік заборгованості	681	361

заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів. **Сумнівний борг** – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. **Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина **резерву сумнівних боргів**.

Величина резерву сумнівних боргів визначається одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

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

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

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 – 5 років.

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

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату. Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів

здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У випадку недостатності суми нарахованого резерву безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. У випадку повернення дебітором більшої суми, ніж очікувало підприємство, сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

Якщо підприємство не створювало резерву для заборгованості певного дебітора, у випадку визнання її безнадійною вона списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат (напрямку без використання резерву).

Для обліку резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення Планом рахунків передбачено **рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»**. Це контрактивний рахунок, який є регулюючим до активного рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». За кредитом рахунку 38 відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Типові проводки з обліку розрахунків з покупцями наведено у табл. 8.4

Таблиця 8.4. Облік резерву сумнівних боргів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38
2	Списано витрати на створення резерву на фінансові результати	79	944
3	Списання простроченої дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	38	361, 362
4	Списання безнадійної дебіторської заборгованості на витрати підприємства (якщо не було створено резерв)	944	361, 362
5	Зменшення (анулювання) нарахованого резерву сумнівних боргів	38	71

8.4. Облік операцій з іншими дебіторами

До іншої дебіторської заборгованості відноситься дебіторська заборгованість за авансами виданими (сплаченими), нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями. Для обліку розрахунків з іншими дебіторами використовується активний **рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»**. За дебетом рахунку 37 відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення або списання. Даний рахунок має наступні субрахунки:

371 «Розрахунки за виданими авансами» – ведеться облік авансів, наданих іншим підприємствам;

372 «Розрахунки з підзвітними особами» – для обліку розрахунків з підзвітними особами. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань балансу підприємства;

373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – здійснюється облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню;

374 «Розрахунки за претензіями» – ведеться облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками;

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – обліковуються розрахунки за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, а також нестач та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено;

376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» – ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – обліковуються розрахунки за операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунку 37, зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними зі здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків за виплатами працівникам та з підзвітними особами), інші розрахунки;

378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» – ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності тощо;

379 «Розрахунки за операціями з деривативами» – для обліку розрахунків за операціями з деривативами. В кінці місяця субрахунок закривається шляхом списання сальдо у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності.

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Особливої уваги заслуговують **розрахунки з підзвітними особами** — з працівниками, які одержали грошовий аванс для оплати витрат, доручених підприємством.

Розрахунки з підзвітними особами виникають при оплаті дрібних господарських витрат і витрат у відрядженні. Перелік осіб, яким видається аванс під звіт, встановлюється наказом керівника підприємства.

Фактичні витрати, оплачені підзвітними особами, підтверджуються товарними та фіскальними чеками магазинів, квитанціями відділень зв'язку, актами купівлі–продажу, проїзними документами, квитанціями готелів тощо. Зведеним документом витрат, оплачених підзвітними особами, є **авансовий звіт**, який складається не пізніше 5-х робочих днів після повернення з відрядження, у випадку одержання авансу на господарські потреби – не пізніше наступної доби.

Аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами організовується у розрізі особових рахунків і щодо кожної авансової суми окремо.

Основний нормативний документ, що регламентує питання документального оформлення відправлення працівників підприємства у відрядження, є Інструкція про службові відрядження в межах України та за її кордон, затверджена наказом МФУ від 13.03.1998р. № 59.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме:

- запрошення сторони, що приймає та діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження;
- укладений договір або контракт;
- інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;

– документи, що засвідчують участь відрядженої особи у переговорах, конференціях, симпозіумах, інших заходах за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника.

Всі відрядження реєструються на підприємстві у спеціальному **журналі**. Перед від'їздом підприємство забезпечує працівника коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (**авансом**). Аванс може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток. Керівник підприємства може встановлювати обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження: витрат на оренду житлового приміщення, на побутові послуги, транспортні та інші витрати, що затверджується наказом (розпорядженням).

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а **днем прибуття** з відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0 години та пізніше – наступна доба. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. За відрядженим працівником зберігаються місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, включаючи час перебування у дорозі. Середній заробіток зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи. Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачується у подвійному розмірі, відповідно до чинного законодавства. За час перебування у відрядженні працівникові **відшкодовуються витрати**:

- на оплату проживання у готелях, інших житлових приміщеннях;
- на проїзд (у т. ч. на перевезення багажу, бронювання квитків, оплату аеропортних зборів, користування постільними речами в поїздах) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження;

- на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 % сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник;
- на бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більш як 50 % вартості місця за добу;
- на оформлення закордонних паспортів;
- на оформлення дозволів на в'їзд (віз);
- на оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності;
- на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці;
- на оплату службових телефонних розмов (у розмірах, погоджених з керівником);
- на оплату комісійних витрат при обміні валюти.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат. Підтверджувальними **документами**, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат, є розрахункові документи відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». При відрядженні за кордон документи, що засвідчують вартість понесених за кордоном у зв'язку з таким відрядженням витрат, оформлюються згідно із законодавством відповідної держави.

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є **добові витрати** (витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи, понесені у зв'язку з таким відрядженням). Максимальні норми добових визначені Податковим кодексом України, залежно від розміру мінімальної заробітної плати, що діє для працездатної особи на 01 січня податкового року. Податковий кодекс не містить норми, що зменшує розмір добових в залежності від кількості разів харчування:

в межах України – не вище 0,1 розміру мінімальної заробітної плати (на 01.01.2017р. – 3200 грн $\times$ 0,1 = 320 грн);

за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день.

Термін відрядження визначається керівником, але не може

перевищувати 30 (в межах України) та 60 (за кордон) календарних днів, за винятком випадків, установлених КМУ.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення п'ятого банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, наданих на відрядження. Сума залишку коштів підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у грошових одиницях, в яких було надано аванс, у встановленому законодавством порядку. Якщо ж витрати під час відрядження, згідно з авансовим звітом, перевищують суму виданого відрядження, то різниця повертається працівникові.

При відрядженні до держав, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), до звіту також додаються завірені відділом кадрів або головним бухгалтером ксерокопії сторінок закордонного паспорта чи документа, що його замінює, з прізвищем відрядженого працівника, відмітками про перетин кордону України та візою держави відрядження.

Відповідно до Податкового Кодексу України, сума надміру витрачених коштів, отриманих працівником на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку. Якщо протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк, підзвітна особа не повертає суму надміру витрачених коштів, то така сума підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (ПДФО). Базою оподаткування є сума надміру витрачених коштів, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$$K = 100 / (100 - Cп),$$

де K – коефіцієнт,

$Cп$ – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування (18%).

Таким чином, у 2017 р. такий коефіцієнт становитиме $1,22$ ($100/(100 - 18) = 1,22$).

Тоді сума ПДФО, який має бути нарахований на неповернуті працівником своєчасно підзвітні суми, розраховується за формулою:

$$ПДФО = СК \times K \times Cп : 100,$$

де ПДФО – сума податку на доходи фізичних осіб, грн;

СК - сума коштів, що не була повернута вчасно, грн.

Основі бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з підзвітними особами наведено у табл. 8.5:

Таблиця 8.5. Облік розрахунків з підзвітними особами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано працівнику суми під звіт	372	301, 302
2	Затверджено авансовий звіт	91,92,93	372
3	Придбано матеріальні цінності під звіт: вартість ТМЦ без ПДВ на суму ПДВ	20, 22 641	372 372
4	Повернуто залишок підзвітних сум	301, 302	372
5	Видано працівнику суму коштів, перевитрачених ним понад суму авансу	372	301
6	Нараховано ПДФО за несвоечасність повернення підзвітних сум	661	641
7	Перераховано до бюджету ПДФО	641	311
8	Утримано із заробітної плати працівника суму неповернутих коштів	661	372

Завдання для самоперевірки

1. Охарактеризуйте складові грошових коштів.
2. Поясніть, які чинники впливають на визначення розміру ліміту грошових коштів в касі підприємства.
3. Які терміни повернення готівки в касу підприємства працівниками?
4. Які граничні суми розрахунків готівкою між суб'єктами господарської діяльності встановлені в Україні?
5. Охарактеризуйте первинні документи, якими підтверджується рух грошових коштів підприємства.
6. Поясніть порядок заповнення касової книги.

7. Наведіть методику складання звіту касира.
8. Проаналізуйте особливості інвентаризації грошових коштів підприємства в касі та на поточному рахунку в банку.
9. Охарактеризуйте методику відображення в бухгалтерському обліку іноземної валюти.
10. Проаналізуйте порядок відкриття поточного рахунку для підприємств та фізичних осіб-підприємців.
11. Поясніть, у чому полягає процес ідентифікації та верифікації клієнтів банку.
12. Які розрахункові документи дозволено використовувати в якості платіжних інструментів в Україні?
13. Поясніть механізм відображення операцій на поточному рахунку в бухгалтерському обліку за даними виписки банку.
14. Поясніть сутність та охарактеризуйте види дебіторської заборгованості.
15. Якими первинними документами підтверджуються витрати працівника під час його відрядження?
16. Охарактеризуйте методи створення резерву сумнівних боргів.
17. Поясніть, в за якою оцінкою відображається сума дебіторської заборгованості у балансі підприємства.
18. Поясніть, яку заборгованість відносять до іншої дебіторської заборгованості. Наведіть приклади.
19. Які особливості відображення операцій в іноземній валюті в бухгалтерському обліку?
20. Охарактеризуйте документи, на підставі яких відкривається поточний рахунок в банку.
21. Які штрафні санкції передбачені законодавством України за порушення термінів повернення готівки в касу?
22. Охарактеризуйте валютні обмеження, введені на валютному ринку НБУ.
23. Поясніть особливості виникнення податкового зобов'язання з ПДВ при здійсненні операцій з покупцями і замовниками.
24. Поясніть особливості виникнення операційних та неопераційних курсових різниць.
25. Які витрати працівника під час відрядження компенсуються без підтверджувальних документів?

РОЗДІЛ 9.

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

9.1. Сутність та види фінансових інвестицій

Основні принципи оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». **Фінансові інвестиції** – це вкладення коштів або інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності. Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може отримувати дохід, набувати контроль над об'єктом інвестування, мати інші вигоди (рис. 9.1):

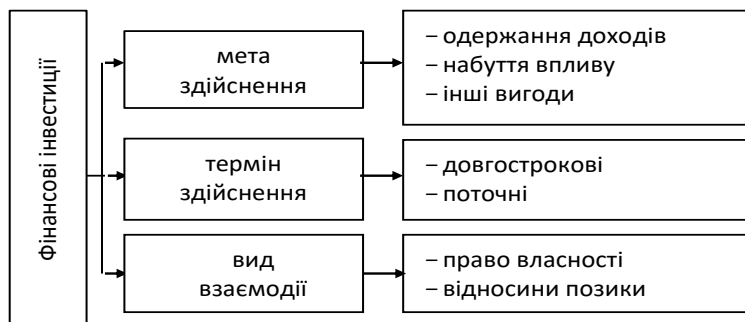


Рис. 9.1. Класифікація фінансових інвестицій

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

- **поточні** – інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати протягом дванадцяти місяців з дати придбання або протягом операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну;
- **довгострокові** – інвестиції, які утримуються протягом терміну, який перевищує дванадцять місяців або операційний цикл.

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

- **інвестиції, що засвідчують відносини позики**, – підприємство здійснює їх з метою отримання процентів від надання в тимчасове

користування вільних активів (облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати);

– **інвестиції, що засвідчують право власності на частку в майні іншого підприємства**, – здійснюються з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого підприємства у вигляді дивідендів, для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим підприємством (акції, приватизаційні папери).

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю, яка визначається по-різному залежно від способу їх придбання (рис. 9.2).

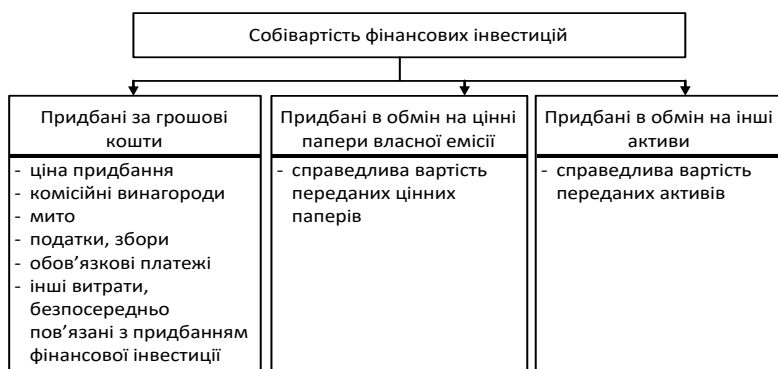


Рис. 9.2. Собівартість фінансових інвестицій залежно від джерела придбання

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

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

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Для обліку операцій з фінансовими інвестиціями Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені такі рахунки:

14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

35 «Поточні фінансові інвестиції».

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 України та за кордоном, і має такі субрахунки:

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

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 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 ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування, що має забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення як на території України, так і за кордоном.

Для обліку поточних фінансових інвестицій призначений **рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції»**, який має субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

За дебетом рахунку 35 відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття. Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території України, так і за кордоном.

Однією з основних ознак, що зумовлює відмінності в обліку фінансових інвестицій, є вид відносин, які складаються між інвестором та об'єктом інвестування, — відносини позики або власності.

9.2. Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики

Оцінка фінансових інвестицій, які засвідчують відносини позики, відображається в бухгалтерському обліку залежно від того, яка мета їх здійснення (рис. 9.3):

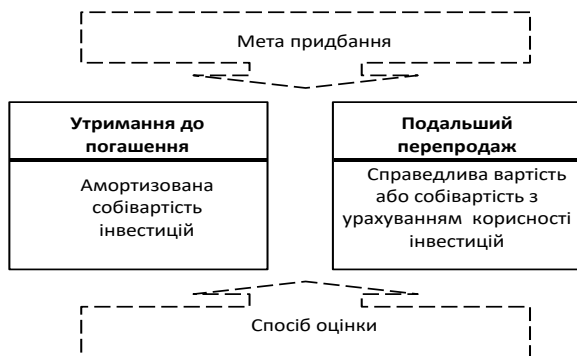


Рис. 9.3. Способи оцінки фінансових інвестицій, які засвідчують відносини позики

9.2.1. Облік інвестицій, які утримуються до їх погашення

Підприємство може придбати цінні папери за собівартістю, яка нижче їх номінальної вартості (з дисконтом), або вище (з премією). Сума дисконту або премії амортизується протягом часу з дати придбання цінного паперу до дати його погашення за методом ефективної ставки відсотка, відповідно до складеного графіка амортизації премії або дисконту. **Амортизована собівартість фінансової інвестиції** – це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Наприкінці кожного звітного періоду на суму амортизації премії зменшується балансова вартість фінансової інвестиції та відображається за дебетом рахунка 975 «Уцінка необоротних активів»

і фінансових інвестицій». Відповідно сума амортизації дисконту збільшує балансову вартість інвестиції та відображається за кредитом рахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно. Проценти визнаються доходами у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування активами.

У результаті амортизації дисконту / премії вартість інвестиції на дату погашення відповідає її номінальній вартості. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, на кожну дату балансу відображаються за амортизованою собівартістю, яка визначається з використанням **ефективності ставки відсотка (ЕСВ)**, яка визначається за формулою:

$$\text{ЕСВ} = \frac{\text{Сума річного процента} + \text{Річна сума дисконту (або – Річна сума премії)}}{(\text{Собівартість інвестиції} + \text{Номінальна вартість}) \div 2}$$

У поточному періоді сума відсотка за ефективною ставкою визначається шляхом множення амортизованої собівартості на попередню дату на ефективну ставку процента.

Для облігацій, придбаних з дисконтом, амортизована собівартість визначається за формулою:

$$\text{AC}_{дt}^n = \text{AC}_{д(t-1)}^n + \text{AD}_{дt}^n,$$

де $\text{AC}_{дt}^n$ – амортизована собівартість облігації на кінець t -ого періоду, грн;

$\text{AC}_{д(t-1)}^n$ – амортизована собівартість облігації на початок t -ого періоду, грн;

$\text{AD}_{дt}^n$ – сума амортизації дисконту у t -ому періоді, грн.

Сума амортизації дисконту ($\text{AD}_{дt}^n$) розраховується шляхом віднімання суми номінальної ставки відсотка від суми відсотка для поточного періоду, нарахованого за ефективною ставкою. У бухгалтерському обліку придбання облігацій та амортизація дисконту будуть відображені наступними записами (табл. 9.2):

Таблиця 9.2. Облік облігацій з дисконтом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перераховано кошти для придбання облігацій	371	311
2	Оприбутковані довгострокові облігації (за собівартістю їх придбання)	143	371
3	Нарахована номінальна сума відсотка за поточний період	373	73
4	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації дисконту)	143	73
5	Пред'явлені облігації для погашення (на дату погашення)	377	143
6	Надійшли кошти в погашення облігацій (номінальна вартість)	311	377

Для облігацій, придбаних з премією, амортизована собівартість визначається за формулою:

$$AC_{\Pi t}^{\Pi} = AC_{\Pi (t-1)}^{\Pi} - AP_{\Pi t}^{\Pi},$$

де $AC_{\Pi t}^{\Pi}$ – амортизована собівартість облігації на кінець t -ого періоду, грн;

$AC_{\Pi (t-1)}^{\Pi}$ – амортизована собівартість на початок t -ого періоду, грн;

$AP_{\Pi t}^{\Pi}$ – сума амортизації премії у t -ому періоді, грн.

Сума амортизації премії ($AP_{\Pi t}^{\Pi}$) розраховується шляхом віднімання суми відсотка для поточного періоду, нарахованого за ефективною ставкою, від суми номінальної ставки відсотка (табл. 9.3).

9.2.2. Облік інвестицій, які утримуються для перепродажу

Облік придбання цінних паперів, які засвідчують відносини позики та утримуються для перепродажу, не відрізняється від обліку придбання таких же цінних паперів, утримуваних до погашення.

Таблиця 9.3. Облік облігацій з премією

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перераховано кошти для придбання облігацій	371	311
2	Оприбутковані довгострокові облігації (за собівартістю їх придбання)	143	371
3	Нарахована номінальна сума відсотка за поточний період	373	73
4	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації премії)	945	143
5	Пред'явлені облігації для погашення (на дату погашення)	377	143
6	Надійшли кошти в погашення облігацій (номінальна вартість)	311	377

Проте у подальшому такі цінні папери, мають бути переоцінені на дату балансу за кожною інвестицією окремо, виходячи з їх справедливої вартості. При зростанні справедливої вартості інвестиції на звітну дату сума дооцінки відображається за кредитом рахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Зниження справедливої вартості інвестиції, тобто уцінка, відноситься в дебет рахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

Приклад. Облік переоцінки облігацій

Підприємство станом на 31 грудня 2016 р. має такі фінансові інвестиції:

- довгострокові облігації підприємства А — 2000 грн;
- довгострокові облігації підприємства Б — 2100 грн;
- короткострокові облігації підприємства В — 3000 грн;
- короткострокові облігації підприємства Г — 3200 грн.

Ринкова вартість вищенаведених інвестицій на 31.12.2016 р. становить:

- довгострокові облігації підприємства А — 2200 грн;
- довгострокові облігації підприємства Б — 2050 грн;
- короткострокові облігації підприємства В — 3100 грн;
- короткострокові облігації підприємства Г — 3050 грн.

У бухгалтерському обліку переоцінка інвестицій на звітну дату відображається (табл. 9.4):

Таблиця 9.4. Облік переоцінки облігацій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Переоцінка вартості інвестицій у підприємство А – дооцінка (2200 – 2000)	14	746	200
2	Переоцінка вартості інвестицій у підприємство Б – уцінка (2050 – 2100)	975	14	50
3	Переоцінка вартості інвестицій у підприємство В – дооцінка (3100 – 3000)	35	746	100
4	Переоцінка вартості інвестицій у підприємство Г – уцінка (3050 – 3200)	975	35	150
5	Списано доходи від переоцінки на фінансові результати	746	793	300
6	Списано втрати від переоцінки на фінансові результати	793	975	200
7	Фінансовий результат від переоцінки фінансових інвестицій (прибуток)	793	44	100

На дату реалізації таких фінансових інвестицій, їх собівартість та будь-які витрати, пов'язані з реалізацією, списуються в дебет рахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій». Виручка від реалізації відображається за кредитом рахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій». Наприкінці звітного періоду собівартість фінансових інвестицій та дохід від їх реалізації списуються на рахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності», на якому визначається фінансовий результат від інвестиційної діяльності підприємства.

9.3. Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні підприємств

Інвестиції, що засвідчують право власності, здійснюються з метою одержання доходу у вигляді дивідендів, для створення бажаних відносин з об'єктом інвестування або інших вигод (рис. 9.5):

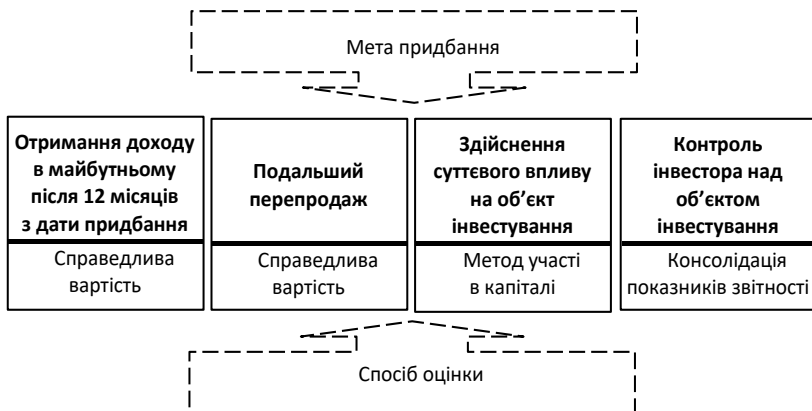


Рис. 9.5. Способи оцінки фінансових інвестицій, які засвідчують право власності на частку майна підприємства

9.3.1. Облік інвестицій, утримуваних для продажу або отримання доходу в майбутньому

Цінні папери, що засвідчують право власності на частку майна підприємства, можуть бути придбані з метою подальшого перепродажу або для отримання доходу в майбутньому. Якщо термін володіння ними планується більше 12 місяців, то вкладення в такі цінні папери відносяться до довгострокових фінансових інвестицій, в протилежному випадку – до поточних фінансових інвестицій. Облік таких цінних паперів ведеться аналогічно обліку інвестицій, які засвідчують відносини позики та утримуються для продажу (підпункт 9.2.2). Відповідно до принципу обачності (обережності), який передбачає запобігання завищенню оцінки активів і доходів, а також заниженню оцінки зобов'язань і витрат, інвестиції повинні бути переоцінені та відображені в балансі за справедливою ринковою вартістю. Сума збільшення або зменшення БВ інвестицій відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

При реалізації таких цінних паперів собівартість інвестицій та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією, списуються в дебет рахунка

971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», а виручка — в кредит рахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

У бухгалтерському обліку операції з фінансовими інвестиціями підприємства відображаються наступним чином (табл. 9.5):

Таблиця 9.5. Облік придбання та продажу фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано акції за ринковою вартістю	35	311
2	Відображено витрати брокера	35	685
3	Сплачено за послуги брокера	685	311
4	Переоцінка вартості інвестицій (уцінка)	975	35
5	Списано втрати від переоцінки на фінансові результати	793	975
6	Фінансовий результат від переоцінки фінансових інвестицій (збиток)	44	793
7	Реалізовано фінансові інвестиції	311	741
8	Списано облікову собівартість інвестицій	971	35
9	Списано доходи від реалізації на фінансові результати	741	792
10	Списано собівартість інвестицій на фінансові результати	792	971
11	Визначено фінансовий результат (прибуток)	792	44

9.3.2. Облік інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності — поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства або підрозділу до іншого, придбання всіх або деяких чистих активів, прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою

одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. При цьому під **контролем** розуміють вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою отримання вигод від його діяльності. В результаті об'єднання виникають материнське та дочірнє підприємство. **Материнське (холдингове) підприємство** – це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств. Відповідно, **дочірнє підприємство** – це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського за одночасної наявності таких умов:

- материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;
- результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводять до змін у складі та вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;
- материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

Під час поєднання підприємств може виникати **гудвіл** – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань на дату придбання. **Ідентифіковані активи та зобов'язання** – це придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності відображається в обліку за сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо об'єднання здійснюється шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов'язання, то вартість інвестицій дорівнює справедливій вартості на дату обміну активів або зобов'язань, наданих покупцем в обмін на контроль за чистими активами іншого підприємства, збільшеної на суму витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням.

Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі. **Метод участі в капіталі** – метод обліку інвестицій, згідно з яким БВ інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта

інвестування. БВ таких фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно БВ фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Сума збільшення (зменшення) БВ фінансових інвестицій включається (виключається) до іншого додаткового капіталу. Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора більше накопиченої суми додаткового капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Приклад 1. Визначення вартості інвестицій методом участі в капіталі

Підприємство А придбало 30% звичайних акцій товариства Б за 210000 грн, номінальна вартість яких 200000 грн, брокерські витрати становлять 5000 грн. Сума прибутку, отриманого товариством Б за результатами звітнього року, становить 500000 грн; 50% прибутку товариства Б спрямовано на сплату дивідендів.

У даному прикладі підприємство А зробило фінансові інвестиції у товариство Б, собівартість яких $210000 + 5000 = 215000$ грн, для їх обліку буде використано метод оцінки за участю в капіталі.

Вартість інвестицій, відображена в балансі підприємства А:

на дату придбання акцій товариства Б = 215000 грн.

на кінець звітнього року $215000 + 500000 \times 30\% / 100\% = 365000$ грн.

на дату оголошення дивідендів товариством Б

$365000 - (500000 \times 50\% \times 30\%) / (100\% \times 100\%) = 290000$ грн.

Приклад 2. Приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Підприємство А 3 січня 2016 р. придбало частку (40%) у власному капіталі підприємства Б за 700000 грн. Підприємство А веде облік інвестиції в асоційоване підприємство Б за методом участі в капіталі (табл. 9.6):

Таблиця 9.6. Залишки по рахунках підприємства Б (тис. грн)

Статті власного капіталу асоційованого підприємства Б	На 01.01.2016	На 31.12.2016	Зміни у власному капіталі
Зареєстрований (пайовий)	2000	2000	-
Резервний капітал	300	300	-
Капітал у дооцінках	350	400	50
Нерозподілений прибуток	200	250	50
Разом	2850	2950	100

Зростання власного капіталу підприємства Б обумовлено дооцінкою необоротних активів. У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2016р. прибуток від реалізації товарів підприємству А становить 10000 грн. Придбані підприємством А товари протягом 2016 р. не були реалізовані.

Сума приросту власного капіталу асоційованого підприємства Б за 2016 р. без врахування взаємних розрахунків становить 90000 грн, сума нарахованих дивідендів – 30000 грн.

Вартість фінансової інвестиції підприємства А в асоційоване підприємство Б, яка враховується методом участі в капіталі, на 31.12.2016р. становить $700000 + (90000 - 30000) \times 0,4 = 724000$ грн.

Відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 9.7:

Таблиця 9.7. Облік фінансових інвестицій методом участі в капіталі

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
01.01	Здійснено фінансові інвестиції	141	311	700000
31.12	Відображено частку інвестора в чистому прибутку за 2016 р. $((50000 - 10000) \times 40\%)$	141	721	16000
31.12	Відображено частку інвестора в дивідендах за 2016 р. $(30000 \times 40\%)$	373	141	12000
31.12	Відображено частку інвестора в сумі збільшення власного капіталу $(50000 \times 40\%)$	141	41	20000

Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх БВ досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Материнське підприємство подає консолідовану фінансову звітність, яка включає показники фінансової звітності материнського та всіх дочірніх підприємств. Звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

При складанні консолідованої фінансової звітності виключаються:

– БВ фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство та частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;

– сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

– сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає **неконтрольовану частку** – частину чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством; причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду; вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, фінансові результати звітного та попереднього періоду тощо.

Завдання для самоперевірки

1. Охарактеризуйте сутність та види фінансових інвестицій.
2. Поясніть особливості оцінки інвестицій залежно від мети їх придбання.
3. Розкрийте сутність методу оцінки інвестицій за участю в капіталі.
4. Розкрийте сутність та наведіть методику визначення амортизованої вартості фінансових інвестицій.
5. Проаналізуйте відмінності між номінальною та ефективною ставкою відсотка.
6. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку господарських операцій материнської та дочірніх підприємств.
7. Поясніть методику складання консолідованої звітності.
8. Проаналізуйте відмінності обліку інвестицій, утримуваних до погашення та придбаних з метою подальшого перепродажу.
9. Наведіть методику бухгалтерського обліку інвестицій в акції.
10. Наведіть методику бухгалтерського обліку інвестицій в облигації (утримувані для перепродажу та до їх погашення).

РОЗДІЛ 10.

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

10.1. Поняття власного капіталу та його складові

Відповідно до НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. До власного капіталу відносяться:

- зареєстрований (пайовий) капітал – внески засновників при реєстрації підприємства;

- капітал у дооцінках – дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу та розкриваються у звіті про фінансові результати;

- додатковий капітал – суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу;

- резервний капітал – капітал підприємства, створений відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку;

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);

- неоплачений капітал – сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу;

- вилучений капітал – собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників, та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства. Вилучений капітал зменшує величину власного капіталу.

Законом України «Про господарські товариства» передбачено наступні види господарських товариств:

- акціонерне товариство;
- товариство з обмеженою відповідальністю;
- товариство з додатковою відповідальністю;
- повне товариство;
- командитне товариство.

Акціонерне товариство, товариство з обмеженою та товариство з додатковою відповідальністю створюються і діють на підставі статуту, повне і командитне товариство – засновницького договору. Засновниками та учасниками товариства можуть бути підприємства, установи, організації, а також громадяни. Якщо в установчих документах товариства не вказано строк його діяльності, товариство визнається створеним на невизначений строк. Товариство набуває прав юридичної особи з дня його державної реєстрації.

Законодавством України передбачено мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства – 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства (2017 р. – 4 000 000 грн). Для інших видів товариств мінімальний розмір статутного капіталу не обмежується, для приватних підприємств – його не встановлено законодавством. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів.

Власний капітал утворюється двома шляхами:

- внесення власниками (засновниками) підприємства;
- накопичення суми доходу, що залишається в розпорядженні підприємства.

10.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу

Документи для державної реєстрації можуть подаватися у паперовій або електронній формі. У паперовій формі документи подаються особисто заявником (його представником) або поштовим відправленням. Документи в електронній формі подаються заявником через портал електронних сервісів у порядку, визначеному Міністерством юстиції України в Порядку державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи. Для державної реєстрації створення юридичної особи державному реєстратору подаються наступні документи:

- заява про державну реєстрацію створення юридичної особи;
- заява про обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість – за бажанням заявника;

– установчий документ юридичної особи – у випадку створення юридичної особи на підставі власного установчого документа;

– документ, що підтверджує реєстрацію іноземної особи у країні її місцезнаходження (витяг із торговельного, банківського, судового реєстру тощо), – у випадку створення юридичної особи, засновником (засновниками) якої є іноземна юридична особа.

За відсутності підстав для відмови у проведенні державної реєстрації юридичної особи державний реєстратор повинен внести до реєстраційної картки юридичної особи та Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України ідентифікаційний код та запис про проведення державної реєстрації. Дата внесення запису до Єдиного державного реєстру є датою державної реєстрації підприємства. Строк державної реєстрації не повинен перевищувати 3 робочих дні з дати надходження документів. Державний реєстратор у день державної реєстрації зобов'язаний передати відповідним органам статистики, доходів і зборів, Пенсійного фонду України дані з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації.

Не пізніше наступного робочого дня після отримання державним реєстратором від органів статистики, доходів і зборів, Пенсійного фонду України даних про взяття на облік підприємства реєстратором видається (надсилається поштовим відправленням з описом вкладення) засновнику або уповноваженій ним особі один примірник оригіналу установчих документів з відміткою державного реєстратора про проведення державної реєстрації підприємства та виписка з Єдиного державного реєстру.

Для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного та іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу призначено **рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»**). Він має такі субрахунки:

401 «Статутний капітал» – відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на даному 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. Статутний капітал

товариства з обмеженою відповідальністю підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства;

402 «Пайовий капітал» – відображається інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, які передбачені установчими документами. **Пайовий капітал** – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності. Аналітичний облік за субрахунком 402 ведеться за видами капіталу;

403 «Інший зареєстрований капітал» – відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах;

404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» – відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення та до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал»; якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, – у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Оплата вартості акцій, які розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку. При первісному розміщенні акцій під час заснування акціонерного товариства їх оплата не може здійснюватися за ціною, нижчою від номінальної вартості.

Кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. Якщо не було сплачено (неповністю сплачено) вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій, акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50% статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням.

Документ, який засвідчує право власності засновника акціонерного товариства на акції, видається йому після повної оплати вартості таких акцій протягом 10 робочих днів з дати отримання товариством свідоцтва про державну реєстрацію випуску акцій.

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного капіталу. Збільшення може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій). Статутний капітал товариства **збільшується** шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості. Статутний капітал акціонерного товариства **зменшується** в порядку, встановленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом товариства. Облік основних операцій щодо формування статутного капіталу підприємства наведено у табл. 10.1:

Таблиця 10.1. Облік статутного капіталу підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено реєстрацію статутного капіталу товариства	46	401, 402
2	Погашення заборгованості засновниками за внесками до статутного капіталу	10,11, 12,14, 20,28, 30, 31	46
3	Збільшено статутний капітал товариства за рахунок: додаткового капіталу резервного капіталу реінвестування прибутку	42 43 44	401, 402 401, 402 401, 402
4	Зменшення статутного капіталу через викуп власних акцій з метою їх анулювання	401, 402	45

10.3. Облік додаткового та резервного капіталу

Для узагальнення інформації про суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу Планом рахунків передбачено **рахунок 42 «Додатковий капітал»**. За кредитом рахунку 42 відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення (табл. 10.2).

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має наступні субрахунки:

421 «Емісійний дохід» – відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»;

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 НП(С)БО, 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 осіб;

425 «Інший додатковий капітал» – обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

У товаристві створюється також **резервний (страховий) фонд** у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного капіталу, а також інші фонди, передбачені законодавством або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку, призначено **рахунок 43 «Резервний капітал»**. За кредитом рахунку 43

відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо даного рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання (табл. 10.2):

Таблиця 10.2. Облік резервного та додаткового капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік додаткового капіталу		
1	Відображено перевищення продажної над номінальною вартістю акцій	46	421
2	Безоплатне надходження необоротних активів	10, 11, 12	424
3	Дооцінка необоротних активів: на первісну вартість об'єкта на суму накопиченого зносу	10,11,12 423	423 13
4	Уцінка необоротних активів: у межах попередньої дооцінки понад суму попередньої дооцінки	423 949	10,11 10,11
5	Збільшено додатковий капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44	42
6	Анульовано акції, що раніше були викуплені (на суму, що перевищує номінальну вартість)	421	451
	Облік резервного капіталу		
1	Спрямовано частину прибутку на створення резервного капіталу	443	43
2	Збільшення резервного капіталу за рахунок зменшення додаткового капіталу	42	43
3	Збільшення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу	43	40
4	Використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства	43	442

10.4. Облік нерозподіленого прибутку

Нерозподілений прибуток є складовою власного капіталу, що залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

На **рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»** ведеться облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку. Сальдо на рахунку 44 на кінець звітного періоду може бути дебетовим або кредитовим: кредитове сальдо показує суму нерозподіленого прибутку, а дебетове – суму непокритого збитку підприємства. Рахунок 44 має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений» – для відображення наявності та руху нерозподіленого прибутку;

442 «Непокриті збитки» містить інформацію про непокриті збитки підприємства. Їх списання здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – для обліку розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на даному субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному із зазначених субрахунків.

Виправлення помилок за минулий рік, виявлених у поточному році, відповідно до П(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.

Облік типових операцій по формуванню нерозподіленого прибутку та його використанню наведено у табл. 10.3.

10.5. Облік неоплаченого та вилученого капіталу

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників.

Викуплені акції мають бути протягом року реалізовані або анульовані. Протягом даного періоду розподіл прибутку (нарахування дивідендів) здійснюється без врахування викуплених власних акцій. На **рахунку 45 «Вилучений капітал»** здійснюється облік вилученого капіталу при викупі власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. За **дебетом** рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за **кредитом** – вартість анульованих або перепроданих акцій або часток (табл. 10.4).

**Таблиця 10.3. Облік нерозподіленого прибутку
(непокритого збитку)**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Визначено фінансовий результат поточного періоду: прибуток збиток	79 442	441 79
2	Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	441	40
3	Формування (поповнення) резервного / додаткового капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	441	43, 42
4	Нараховані дивіденди акціонерам	443	671
5	Покриття збитків додатковим, резервним капіталом	42, 43	443
6	Анулювання раніше викуплених акцій власної емісії: на номінальну вартість акцій на перевищення ціни викупу над номінальною вартістю (якщо недостатньо емісійного доходу)	40	45
		44	45

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади й паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. **Рахунок 46 «Неоплачений капітал»** призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу (табл. 10.4).

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником підприємства:

Таблиця 10.4. Облік вилученого та неоплаченого капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік вилученого капіталу		
1	Викуплені акції власної емісії за рахунок грошових коштів	451	301, 311
2	Анулювання раніше викуплених акцій власної емісії:		
	на номінальну вартість акцій	40	45
	на перевищення ціни викупу над номінальною вартістю (якщо недостатньо емісійного доходу)	44	45
3	Продаж викуплених раніше акцій	301	451
	Облік неоплаченого капіталу		
1	Зареєстровано господарське товариство	46	40
2	Погашення заборгованості засновниками за внесками до статутного капіталу	10,11, 12,14, 20,28,30	46

10.6. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання», **забезпечення** – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Вони створюються для резервування коштів з метою відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, які 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 визнаються витратами.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та при необхідності коригується (збільшується або зменшується).

Для узагальнення інформації про рух коштів, які резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, та включення їх до витрат поточного періоду використовується **рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»**. За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісячно:

Забезпечення на виплату відпусток = Фактично нарахована зарплата × К

$$К = \frac{\text{Річна планова сума на оплату відпусток}}{\text{Плановий ФОП} + \text{Відрахування на соціальне страхування}}$$

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» здійснюється облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» обліковується рух та залишки коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на здійснення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» здійснюється облік забезпечення наступних витрат, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47, зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності.

Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням, за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту.

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється при наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, які будуть зазначені після початку реалізації складеного плану.

Субрахунки 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» та 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» використовуються підприємствами, 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, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконали роботу, яка надає їм право на отримання зазначених виплат у майбутньому.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання (табл. 10.5):

Таблиця 10.5. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування резерву для забезпечення майбутніх витрат, пов'язаних з відпустками	23, 91, 92, 93	471
2	Нараховані відпустки працівникам за рахунок раніше сформованого забезпечення	471	661, 651
3	Нарахування резерву для реалізації програми пенсійного страхування	23, 91, 92, 93	472
4	Резервування підприємством коштів для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійного ремонту реалізованої продукції (товарів)	23, 39	473
5	Виконання зобов'язань щодо проведення гарантійного ремонту реалізованої продукції (товарів)	473	20, 23, 25, 631, 661, 651

Завдання для самоперевірки

1. Поясніть сутність та охарактеризуйте види власного капіталу товариства.
2. Наведіть порядок створення (реєстрації) юридичної особи.
3. Поясніть методику бухгалтерського обліку зареєстрованого капіталу.
4. Поясніть призначення додаткового та резервного капіталу товариства. Розкрийте особливості зазначених елементів власного капіталу підприємства.
5. Наведіть методику обліку та використання нерозподіленого прибутку підприємства.
6. Поясніть порядок відображення в обліку розрахунків із засновниками по формуванню статутного капіталу підприємства.
7. Яким чином відображається в бухгалтерському обліку викуп товариством часток у його засновників?
8. Розкрийте сутність поняття «забезпечення майбутніх витрат і платежів».

9. Які терміни встановлені законодавством України для внесення засновниками своїх часток при реєстрації підприємства?
10. Наведіть методику бухгалтерського обліку вилученого капіталу.
 11. Охарактеризуйте рахунку четвертого класу Плану рахунків.
 12. Поясніть відмінності між статутним та пайовим капіталом.
 13. Які види господарських товариств можуть бути створені, відповідно до законодавчої бази України?
 14. Який мінімальний розмір статутного капіталу для акціонерних товариств в Україні?
 15. Поясніть методику обліку господарських операцій щодо створення підприємства.
 16. Які терміни реєстрації новоствореного підприємства?
 17. У яких випадках необхідно здійснювати перереєстрацію підприємства?
 18. Надайте визначення власного капіталу підприємства.
 19. Поясніть, чим зумовлюється мінімальних розмір статутного капіталу різних видів господарських товариств?
 20. Чи нараховуються дивіденди на акції, тимчасово викуплені підприємством?

РОЗДІЛ 11.

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

11.1. Поняття та класифікація зобов'язань

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій та погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- поточні – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;

- довгострокові – всі зобов'язання, які не є поточними;

- непередбачені зобов'язання – це:

- а) зобов'язання, що можуть виникнути внаслідок минулих подій та існування яких буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

- б) теперішні зобов'язання, що виникають внаслідок минулих подій, але не визнаються, 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. Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

- доходи майбутніх періодів – це такі доходи, які виникли у даний час, але відносяться до майбутніх періодів.

11.2. Облік довгострокових зобов'язань

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові зобов'язання;

- відстрочені податкові зобов'язання;
- довгострокові забезпечення.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Теперішня вартість – це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Для обліку даних та узагальнення інформації про довгострокові зобов'язання, а саме:

- заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням;
- заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки;
- суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки;
- заборгованість за виданими довгостроковими векселями та розповсюдженими облігаціями

призначені рахунки **класу 5 «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.

На **рахунку 50 «Довгострокові позики»** ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточним зобов'язанням. За **кредитом** рахунку 50 відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) позик, за **дебетом** – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями (табл.11.1). Рахунок 50 має наступні субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» – відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті», 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті» – відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті», 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті» – відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту.

Таблиця 11.1. Облік довгострокових позик банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання та зарахування довгострокової позики на поточний рахунок підприємства	311 312	501 502
2	Погашення підприємством довгострокового кредиту	501 502	311 312
3	Погашення довгострокового кредиту короткостроковим кредитом	501 502	601 602
4	Щомісячне нарахування відсотків за кредит	951	684
5	Сплата нарахованих відсотків	684	311, 312
6	Переведено частину довгострокового кредиту до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	501 502	611 612
7	Погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	611 612	311 312

При настанні строку погашення кредиту протягом дванадцяти місяців з дати балансу довгостроковий кредит переводиться до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями – **рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»**. Рахунок 61 має такі субрахунки:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 61 відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

До довгострокових зобов'язань відносяться також **«Довгострокові зобов'язання за облігаціями» (рахунок 52)** – випущені та сплачені власні облігації підприємства (табл. 11.2).

Таблиця 11.2. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображена номінальна вартість випущених і розміщених облігацій власної емісії	311, 301	521
2	Відображено різницю між номінальною вартістю облігації та вартістю її продажу: дисконт премія	523 521	521 522
3	Нараховано амортизацію дисконту / премії протягом періоду погашення облігації	95 522	523 73
4	Нараховані відсотки по облігаціях	95	684
5	Сплачені відсотки по облігаціях	684	311
6	Погашено (викуплено) облігації (за номінальною вартістю)	521	311, 301

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки:

521 «Зобов'язання за облігаціями» – за кредитом субрахунку ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій;

522 «Премія за випущеними облігаціями» – за кредитом субрахунку ведеться облік одержаних премій (перевищення вартості продажу облігації над її номінальною вартістю) за випущеними облігаціями, за дебетом – амортизація премії з визнанням фінансових доходів;

523 «Дисконт за випущеними облігаціями» – за дебетом субрахунку ведеться облік наданого дисконту (перевищення номінальної вартості облігації над вартістю її продажу) за випущеними облігаціями, за кредитом – амортизація дисконту з визнанням фінансових витрат.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

На **рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»** узагальнюється інформація про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу. За кредитом рахунку 53 відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

На **рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»** ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування. За кредитом рахунку 54 відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання здійснюється згідно з П(С)БО 17 «Податки на прибуток».

Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунків класу 5 «Довгострокові зобов'язання». За кредитом рахунку 55 відображається збільшення суми інших довгострокових зобов'язань, за дебетом – їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

11.3. Облік поточних зобов'язань

Поточні зобов'язання підприємства включають наступні складові:

- короткострокові кредити банків;
- поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- короткострокові векселі видані;
- поточні забезпечення;
- інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

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

На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями» сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках.

На **рахунку 60 «Короткострокові позики»** ведеться облік розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув. За кредитом рахунку 60 відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у випадку відстрочення кредитів (позик). Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення (табл. 11.3).

На **рахунку 62 «Короткострокові векселі видані»** ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Таблиця 11.3. Облік короткострокових позик банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання і зарахування короткострокової позики на поточний рахунок підприємства	311 312	601 602
2	Погашення підприємством короткострокового кредиту	601 602	311 312
3	Погашення короткострокового кредиту за рахунок отримання довгострокового кредиту	601 602	501 502
4	Щомісячне нарахування відсотків за кредит	951	684
5	Сплата нарахованих відсотків	684	311, 312

Рахунок 62 «Короткострокові векселі видані» має наступні субрахунки:

621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»

622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»

За кредитом рахунку 62 відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів, а також в забезпечення інших операцій, за дебетом – погашення заборгованості за виданими вексями, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення (табл. 11.4):

Таблиця 11.4. Облік короткострокових векселів виданих

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано короткостроковий вексель в погашення заборгованості перед постачальниками та іншими кредиторами	63, 67	62
2	Погашення короткострокового векся	62	31

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством. За кредитом рахунку 64 відображаються нараховані платежі бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо. Рахунок 64 має наступні субрахунки:

641 «Розрахунки за податками» – ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, ПДВ та інші податки);

642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» – здійснюється облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунок 65 «Розрахунки з страхування»;

643 «Податкові зобов'язання» – обліковується сума ПДВ, визначена, виходячи з суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

644 «Податковий кредит» – обліковується сума ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання. Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами (табл. 11.5).

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету визначається (рис. 11.1):

$$\text{ПДВ}_{\text{до сплати}} = \text{Податкове зобов'язання} - \text{Податковий кредит}$$

Податкове зобов'язання – це сума ПДВ, що нарахований на обсяг реалізованої продукції, **податковий кредит** – сума ПДВ, сплачена (нарахована) стороннім організаціям при придбанні товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) або послуг.

Таблиця 11.5. Облік розрахунків за податками й платежами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік податку на додану вартість		
1	Реалізовано готову продукцію (надано послуги, виконано роботи) покупцю без попередньої оплати: на загальну суму на суму ПДВ (податкове зобов'язання)	361 70	70 641
2	Отримано попередню плату від покупця: на загальну суму на суму ПДВ (податкове зобов'язання)	311 643	681 641
3	Відвантажено готову продукцію (надано послуги, виконано роботи) після попередньої оплати	361 70	70 643
4	Відображено взаємозалік заборгованості	681	361
5	Оприбутковано матеріальні цінності від постачальника (без попередньої оплати): вартість ТМЦ без ПДВ суму ПДВ (податковий кредит)	20, 21, 22, 28, 15 641	 631 631
6	Здійснено попередню оплату постачальнику: на загальну суму на суму ПДВ (податковий кредит)	371 641	311 644
7	Оприбутковані матеріальні цінності від постачальника після попередньої оплати: вартість ТМЦ без ПДВ на суму ПДВ	20, 21, 22, 28, 15 644	 631 631
8	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371
9	Сплачено до бюджету суму ПДВ	641	311
	Облік податку на прибуток		
1	Нараховано податок на прибуток	981	641
2	Списано на зменшення фінансового результату суму нарахованого податку на прибуток	79	981
3	Сплачено податок на прибуток до бюджету	641	311

Дт	641 «Розрахунки за податками / ПДВ»	Кт
	Сальдо: сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету за попередній період (1)	
	Податкове зобов'язання за поточний період (3)	
Податковий кредит за поточний період (2)	Якщо $(1)-(2)+(3)<0$, Сальдо: сума ПДВ, що підлягає відшкодуванню з бюджету	
	Якщо $(1)-(2)+(3)>0$, Сальдо: сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	

Рис. 11.1. Структура аналітичного рахунку 641/ПДВ

Кредитове сальдо показує суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету за результатами звітного періоду. Дебетове сальдо – сума бюджетного відшкодування підприємству за результатами звітного періоду.

Податок на прибуток підприємства нараховується на суму прибутку підприємства до оподаткування за ставкою, встановленою Податковим кодексом України. Зокрема, для юридичних осіб основна ставка податку становить 18% (починаючи з 01.01.2014 року), ставка податку на прибуток від страхової діяльності – 0% або 3%, на доходи нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом походження в Україні – 0% - 20%, по операціях з цінними паперами і деривативами – 10%, для підприємств ІТ-галузі – 5% (до 31.12.2022 року).

Податок на прибуток = Прибуток до оподаткування × Ставка податку

Сума прибутку, визначена за П(С)БО, може відрізнятися від суми прибутку, обчисленого відповідно до норм Податкового кодексу. У даному випадку податок, що сплачується до бюджету, обчислюється на основі податкового прибутку. Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток», **податкова різниця** – різниця, яка виникає між оцінкою та критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за П(С)БО та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством. Зазначена різниця може бути позитивною або негативною:

(Бухгалтерський (обліковий)прибуток – Податковий прибуток) ×
× Ставка податку = Відстрочене податкове зобов'язання

(Податковий прибуток – Бухгалтерський (обліковий)прибуток) ×
× Ставка податку = Відстрочений податковий актив

Відстрочене податкове зобов'язання (рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання») – це сума податку на прибуток, який буде сплачуватися в наступних періодах, а **відстрочений податковий актив** (рахунок 17 «Відстрочені податкові активи») підлягає відшкодуванню у наступних періодах. Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо). За кредитом рахунку 67 відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), у т. ч. реінвестування доходів тощо. Даний рахунок має наступні субрахунки:

671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» – обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел;

672 «Розрахунки за іншими виплатами» – ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником / учасником та за видами виплат.

На **рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями»** ведеться облік розрахунків за операціями, які не можуть бути відображені на рахунках 63 – 67. Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

11.4. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)

Надходження ТМЦ на підприємство більшою частиною здійснюється від постачальників, облік розрахунків з якими відображається на **рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»**. На даному рахунку також обліковуються розрахунки з підрядниками – спеціалізованими підприємствами або фізичними особами, які виконують будівельно-монтажні роботи. Порядок та форми розрахунків між підприємством та постачальником (підрядником), умови прийому-передачі ТМЦ (прийняття виконаних робіт) визначаються договором, укладеним між ними. Для обліку операцій з придбання ТМЦ на підприємстві можуть бути використані наступні первинні документи: Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1), Акт про приймання матеріалів (М-7), Акт про виявлені дефекти устаткування (М-17), Накладні на відпуск ТМЦ (М-20), Прибутковий ордер (М-4), Товарно-транспортна накладна, податкова накладна, платіжні та розрахункові документи. Оприбуткування ТМЦ на складі підтверджується складанням комірником прибуткового ордеру у двох екземплярах: один передається з іншими первинними документами до бухгалтерії, а другий залишається на складі. Оплата придбаних ТМЦ (отриманих робіт, послуг) здійснюється на підставі рахунку (рахунку-фактури) постачальника у визначений договором термін у готівковій або безготівковій формі з врахуванням граничних сум, дозволених НБУ для готівкових розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності.

На рахунку 63 також відображаються розрахунки між учасниками промислово-фінансової групи за одержані ТМЦ (роботи, послуги).

Промислово-фінансова група (ПФГ) – об'єднання, до якого можуть входити промислові підприємства, сільськогосподарські підприємства, банки, наукові та проектні установи, інші установи та організації всіх форм власності, що мають на меті отримання прибутку, та створюється за рішенням Уряду України на певний термін з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міждержавними договорами, а також з виробництва кінцевої продукції.

За кредитом рахунку 63 відображається заборгованість за одержані

від постачальників та підрядників ТМЦ, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 має наступні субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату (табл. 11.6).

Таблиця 11.6. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Придбання матеріальних цінностей від постачальника без попередньої оплати		
1	Оприбутковано матеріальні цінності від постачальника: вартість ТМЦ без ПДВ на суму ПДВ (податковий кредит)	20, 21, 22, 28, 15 641	631 631
2	Відображено суму ТЗВ, пов'язаних з придбанням ТМЦ: вартість ТМЦ без ПДВ на суму ПДВ (податковий кредит)	20, 21, 22 28, 15 641	631, 685 631, 685
3	Оплачено послуги постачальника, транспортної організації тощо	631, 685	31, 30, 62, 60, 50
	Придбання матеріальних цінностей від постачальника з попередньою оплатою		
1	Здійснено попередню оплату постачальнику: на загальну суму на суму ПДВ (податковий кредит)	371 641	311 644
2	Оприбутковані матеріальні цінності від постачальника: вартість ТМЦ без ПДВ на суму ПДВ	20, 21, 22, 28, 15 644	631 631
3	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність поняття «зобов'язання».
2. Наведіть класифікацію зобов'язань підприємства.
3. Поясніть особливості непередбачених зобов'язань як елемента обліку пасивів балансу.
4. Поясніть, чому доходи майбутніх періодів відносяться до зобов'язань підприємства. Наведіть приклади доходів майбутніх періодів.
5. За якою оцінкою довгострокові зобов'язання відображаються у балансі?
6. Наведіть методику бухгалтерського обліку довгострокових позик банку.
7. Поясніть умови віднесення довгострокових зобов'язань до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.
8. Наведіть особливості бухгалтерського обліку довгострокових облігацій, випущених з дисконтом та з премією.
9. Розкрийте сутність методики розрахунків з бюджетом з податку на прибуток.
10. Наведіть класифікацію поточних зобов'язань підприємства.
11. Наведіть методику обліку короткострокових позик банку.
12. Поясніть, яким чином відображаються в бухгалтерському обліку розрахунки з бюджетом з різних податків.
13. Розкрийте сутність методики визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.
14. Поясніть, чому рахунки 63 та 64 відносяться до пасивно-активних.
15. Якими первинними документами оформлюються взаємовідносини підприємства з постачальниками та підрядниками?
16. У яких формах фінансової звітності відображаються поточні та довгострокові зобов'язання підприємства.
17. Якими принципами бухгалтерського обліку необхідно керуватися при обліку зобов'язань підприємства?
18. Поясніть, у чому полягає відмінність між поняттями «постачальник» та «підрядник».
19. У якому випадку рахунок 63 може мати дебетове сальдо?
20. Поясніть, чим викликана поява у підприємства відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

РОЗДІЛ 12.

ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

12.1. Поняття, види та форми оплати праці

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Форми і системи оплати праці – це перелік певних понять та правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних результатів (витрат) праці. Вимірниками витрат праці виступають кількість виготовленої продукції або кількість відпрацьованого часу, термін виконання робіт тощо (рис. 12.1).

Відповідно до Законів України «Про державну статистику» та «Про оплату праці» розроблена Інструкція зі статистики заробітної плати, яка містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці. До **фонду оплати праці** включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Структура заробітної плати складається з наступних видів (табл. 12.1):

- **основна заробітна плата** – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців;

- **додаткова заробітна плата** – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі

умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

– **інші заохочувальні та компенсаційні виплати** – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні, а також інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

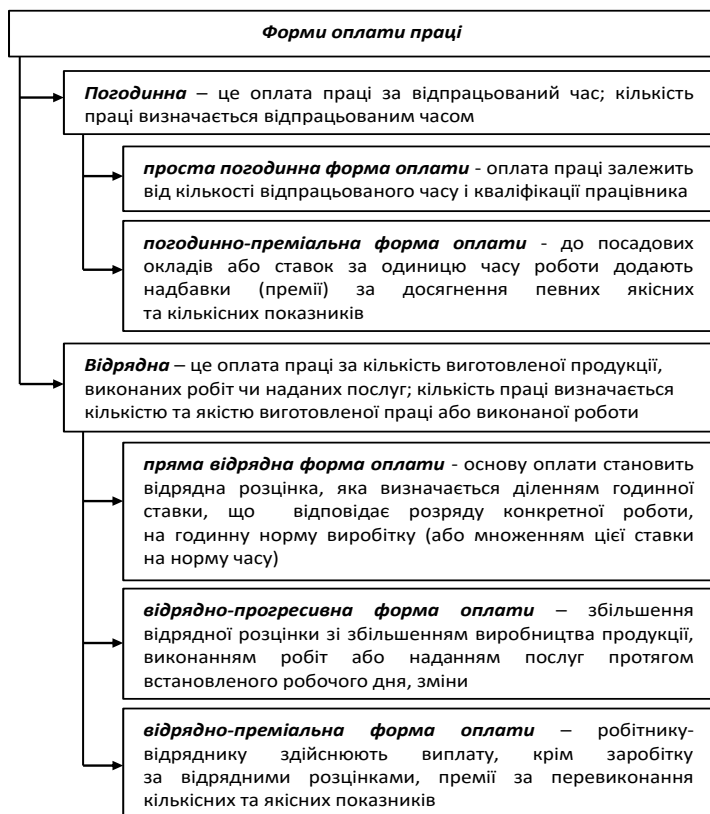


Рис. 12.1. Форми оплати праці

Таблиця 12.1. Складові фонду оплати праці

Фонд основної заробітної плати	Фонд додаткової заробітної плати	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати
– винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці та посадовими окладами керівників, службовців; – суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів, отриманих від реалізації продукції; – гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації; – оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу; – оплата праці за час перебування у відрядженні; – вартість продукції, виданої при натуральній формі оплати праці тощо	– надбавки та доплати до тарифних ставок у розмірах, передбачених законодавством за суміщення професій, розширення зони обслуговування, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, інтенсивність роботи, роботу в нічний час тощо; – премії та винагороди, що мають систематичний характер; – відсоткові або комісійні винагороди; – оплата праці в понадурочний час та у святкові та неробочі дні; – суми індексації заробітної плати; – оплата днів відпочинку тощо	– нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством; – винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер; – матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (наприклад, на оздоровлення) тощо

Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці, включають:

- внески підприємств на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;
- соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором;
- одноразова допомога працівникам при виході на пенсію тощо.

12.2. Методика нарахування заробітної плати

Основою організації оплати праці є **тарифна система**, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, а також тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

- тарифної ставки робітника першого розряду;
- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Законодавство про оплату праці ґрунтується на Конституції України та складається з Кодексу законів про працю України, Закону України «Про оплату праці», Закону України «Про колективні договори і угоди», Закону України «Про підприємства в Україні» та інших законодавчих актів.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням КМУ не рідше одного разу на рік у Законі України «Про Державний бюджет України». **Мінімальна заробітна плата** – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт). До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Розмір мінімальної заробітної плати на 2017 рік – 3200 грн.

Договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, які укладаються на національному, галузевому, територіальному та локальному рівнях. Форми і системи оплати праці, норми, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних і компенсаційних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі.

Оплата праці здійснюється підприємством у першочерговому порядку. Всі інші платежі проводяться підприємством після виконання зобов'язань щодо оплати праці.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, то вона виплачується напередодні.

Виплата заробітної плати здійснюється за місцем роботи. За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок роботодавця.

Робочий день – це встановлена законом норма робочого часу протягом доби, яка лежить в основі його правового регулювання. Нормування робочого часу протягом календарного тижня здійснюється через **робочий тиждень** – максимальну тривалість роботи протягом тижня. При п'ятиденному робочому тижні встановлена тривалість робочого тижня – 40 годин.

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється шляхом табельного обліку. При прийомі на роботу працівникові надається **табельний номер**, а в трудовій книжці (знаходиться у відділі кадрів) робиться позначка про його зарахування на підставі наказу керівника підприємства. На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій зазначають необхідні анкетні дані про працівника та всі зміни, що відбуваються в його роботі. Бухгалтерія відкриває особову картку кожному працівникові. Облік фактично відпрацьованого часу ведеться у **Табелі обліку використання робочого часу** за місяць, куди заносяться прізвища всіх працюючих. Табель ведеться окремо по кожному цеху, відділу тощо. У таблиці позначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником та неявки на роботу (за допомогою умовних позначень).

Наприкінці місяця дані табелів підсумовуються по кожному працівнику та передаються в бухгалтерію для нарахування заробітної плати працівникам за звітний місяць. При відрядній формі оплати праці облік фактичного виробітку робітників здійснюється на підставі **нарядів** (індивідуальний виробіток), **рапортів** або **відомостей виробітку** бригади (бригадний виробіток). Операції, передбачені технологічним

процесом, оплачуються за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – **за листками на доплату** (виконання державних або громадських обов’язків, оплата відпусток тощо).

При нарахуванні заробітної плати розраховують заробіток за місяць і необхідні відрахування у **розрахунковій** або **розрахунково-платіжній відомостях**. У лівій частині розрахунково-платіжної відомості записують суми всіх видів нарахованої заробітної плати за її видами, а в правій – утримання за їх видами і суми до видачі.

При індивідуальному виробництві первинним документом з обліку праці, виробітку та основної заробітної плати є **наряд**, у серійному та масовому виробництві – **маршрутний лист**. Заробітна плата за місяць визначається множенням встановленої розцінки за одиницю виробітку на суму виробітку робітником за місяць. Первинними документами для нарахування доплат робітникам-відрядникам є наступні:

- список осіб, які працювали у понадурочний час;
- листок обліку простоїв;
- акт про брак;
- табель обліку використання робочого часу.

Заробітну плату робітникам за тарифом розраховують множенням годинної тарифної ставки на кількість годин зміни. Розподіл заробітної плати при бригадній відрядній формі оплати праці здійснюється пропорційно коефіцієнту виробітку.

Порядок оплати часу **простою не з вини працівника** оплачується на підставі простійних листів у зменшеному розмірі, але не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу). Час простою з вини працівника не оплачується.

Надурочні роботи можуть провадитися лише з дозволу профспілкового комітету підприємства, причому не більше 4 годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік. Оплата надурочних робіт здійснюється у подвійному розмірі.

Доплата за **роботу у нічний час** здійснюється у розмірі, що встановлюється генеральною та галузевою угодами, колективним договором, але не менше 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час. Нічним вважається час з 22-ї до 6-ї години ранку.

Робота у **святкові й неробочі дні** оплачується у подвійному розмірі. Святковими днями в Україні є наступні:

1 січня – Новий рік;

7 січня – Різдво Христове;
8 березня – Міжнародний жіночий день;
16 квітня (у 2017 році) – Великдень;
1, 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих;
9 травня – День Перемоги;
4 червня (2016 рік) – Трійця;
28 червня – День Конституції України;
24 серпня – День незалежності України;
14 жовтня – День захисника України.

На різних підприємствах можливі інші нарахування: за шкідливі умови праці, за професійну майстерність, одноразові премії тощо.

Індексація грошових доходів населення – це встановлений законами та іншими нормативно-правовими актами України механізм підвищення грошових доходів населення, що дає можливість частково або повністю відшкодовувати подорожчання споживчих товарів та послуг. Індексацію грошових доходів громадян зобов'язані проводити всі підприємства, установи, організації незалежно від форми власності та господарювання, а також фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих працівників.

Індексація грошових доходів населення проводиться у випадку, коли величина індексу споживчих цін перевищила поріг індексації, який встановлюється в розмірі 103%. Підвищення грошових доходів населення у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому опубліковано індекс споживчих цін. Індексації підлягають грошові доходи громадян, одержані в гривнях на території України, які не мають разового характеру.

12.3. Види утримань та оподаткування заробітної плати

Із заробітної плати працівника здійснюються податкові та інші утримання (профспілкові внески, утримання за виконавчими листами тощо) (рис. 12.2). Відповідно до Податкового кодексу України, із заробітної плати та прирівняних до неї платежів утримуються військовий збір та ПДФО (табл. 12.2). **Об'єктом оподаткування резидента** є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їх походження в Україні, іноземні доходи.

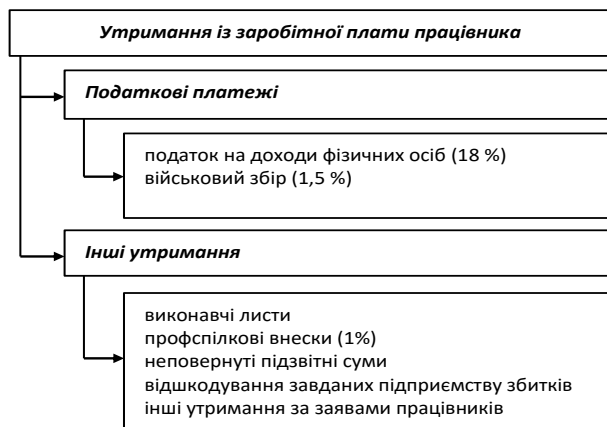


Рис. 12.2. Види утримань із заробітної плати

Таблиця 12.2. Ставки податку на доходи фізичних осіб на деякі види доходів

Вид доходу	Ставка податку
База оподаткування щодо доходів, одержаних у формі зарплати, інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платникові у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами	18 %
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернутих у строк	18 %
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду	18 %
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі > 4480 грн	18 %
Роялті, дивіденди	18 %
Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються) на користь нерезидентів	18 %
Іноземні доходи	18 %

Об'єктом оподаткування нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні. Порядок нарахування ПДФО:

$$\text{ПДФО} = (\text{Заробітна плата} - \text{ПСП}) \times 18\%$$

Податкова соціальна пільга (ПСП) – сума, на яку платник ПДФО має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати (табл. 12.3).

Таблиця 12.3. Розмір податкової соціальної пільги

<i>Категорії осіб, які можуть скористатись правом на ПСП</i>	<i>Розмір ПСП</i>	<i>Граничний розмір доходу для застосування ПСП, грн</i>
Для будь-якого платника податку	100%	2240
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, — у розрахунку на кожну таку дитину	100%	2240 * кількість дітей
Для платника податку, який є: одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником або утримує дитину-інваліда — на кожну таку дитину віком до 18 років	150%	2240 * кількість дітей
особою, віднесеною законом до I або II категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; інвалідом I або II групи, у т. ч. з дитинства; особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; учасником бойових дій	150%	2240
Для платника податку, який є: Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці, інвалідом I і II групи, колишнім в'язнем концтаборів тощо	200%	2240

Причому 100% ПСП дорівнюють 50% розміру мінімального прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому на 01 січня звітного податкового року (у 2017 р. 1600 грн $\times$ 50% = 800 грн). ПСП надається працівнику у випадку, якщо розмір його доходу не перевищує граничний розмір, який дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Відповідно до Закону України від 31.07.2014р. № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів», із заробітної плати працівників утримується **військовий збір** у розмірі 1,5%. Базою оподаткування військовим збором є сума нарахованої заробітної плати, нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, винагороди за цивільно-правовими договорами.

Із заробітної плати можуть здійснюватися **інші утримання** у випадках, передбачених законодавством. При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 25%, а у випадках, передбачених законодавством, – 50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Зазначені обмеження не поширюються на відрахування із заробітної плати при відбукванні покарання у вигляді виправних робіт та при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей. У таких випадках відрахування із заробітної плати не можуть перевищувати 70%.

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», ставка нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників становить 22 %. Для підприємств, де є працівники інваліди, ставка ЄСВ – 8,41 %. Обчислену таким чином суму ЄСВ, нараховану на заробітну плату працівників, підприємство відносить на витрати та сплачує за рахунок власних коштів. Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» встановлена максимальна величина бази нарахування ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 40 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб (у 2017 р. – 40 000 грн).

Узагальнення інформації про розрахунки з працівниками з оплати праці відбувається на **рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**, який має наступні субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання ПДФО, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у випадку одержання підприємством готівки для виплати через касу та неотримання її працівниками в установленний строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» здійснюється бухгалтерський облік розрахунків за виплатами, які не належать до фонду оплати праці: допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності. При виплаті заробітної плати працівникам здійснюється перерахування підприємством всіх податків та зборів, пов'язаних з нею. При частковій виплаті заробітної плати перераховується пропорційна сума податків та зборів.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань (табл. 12.4).

Приклад нарахування заробітної плати (табл. 12.5). У жовтні 2016 р. заступнику директора підприємства нарахована заробітна плата за місяць – 25000 грн.

Оскільки сума нарахованої заробітної плати не перевищує граничний розмір доходу, на який нараховується ЄСВ, тому:

$25000 \times 22\% = 5500$ грн. – сума ЄСВ, яку сплачує підприємство.

Сума ПДФО розраховується наступним чином:

$25000 \times 18\% = 4500$ грн.

Сума військового збору, який підлягає утриманню із заробітної плати:

$25000 \times 1,5\% = 375$ грн. – утримується із заробітної плати.

Таблиця 12.4. Облік нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату: основним робочим загальновиробничому персоналу адміністративному персоналу працівникам, зайнятим збутом продукції	23 91 92 93	661 661 661 661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату: основних робочих загальновиробничого персоналу адміністративного персоналу працівників, зайнятих збутом продукції	23 91 92 93	651 651 651 651
3	Утримано із заробітної плати: ПДФО військовий збір інші утримання	661 661 661	641 642 685
4	Виплачено заробітну плату	661	301
5	Невиплачену своєчасно заробітну плату депоновано	661	662

Таблиця 12.5. Нарахування та виплата заробітної плати

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано зарплату за жовтень 2016 року	92	661	25000
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату	92	651	5500
3	Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641	4500
4	Утримано військовий збір із заробітної плати	661	642	375
5	Виплачено зарплату за жовтень	661	311	20125
6	Перераховано податки і збори	641, 642, 651	311	4500 375 5500

12.4. Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності

Розрахунок та виплату допомоги з тимчасової непрацездатності здійснюють на підставі листка непрацездатності. Правила складання зазначеного документа встановлені в Інструкції про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, затвердженій наказом МОЗ України від 13.11.2001 р. № 455. Якщо в отриманому від працівника листку непрацездатності виявлено неточності (неправильності), виплачувати допомогу за ним неможна.

Для розрахунку виплати допомоги з тимчасової непрацездатності визначальними є три моменти:

- кількість днів непрацездатності, які підлягають оплаті;
- середньоденний (середньо-годинний) заробіток працівника;
- трудовий стаж працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності повинна надаватись **за календарні дні**. Суму допомоги з тимчасової непрацездатності визначають залежно від того, який страховий стаж має працівник.

Страховий стаж обчислюють на день настання страхового випадку:

50% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованій особі, яка має страховий стаж до 3 років;

60% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованій особі, яка має страховий стаж від 3 до 5 років;

70% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем від 5 до 8 років;

100% середньої заробітної плати (доходу) – особам, які:

- мають страховий стаж понад 8 років;
- віднесені до 1 — 4 категорій осіб, які потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи;
- є ветеранами війни та особами, прирівняними до них;
- віднесені до жертв нацистських переслідувань;
- є донорами.

Середньоденна заробітна плата обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати, на яку нарахований ЄСВ, на кількість календарних днів

зайнятості у розрахунковому періоді без урахування календарних днів, не відпрацьованих з поважних причин:

- тимчасова непрацездатність;
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком;
- відпустка без збереження заробітної плати.

Місяці розрахункового періоду (з першого до першого числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) не може перевищувати максимальну величину бази нарахування ЄСВ з розрахунку на один календарний день, яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду на середньомісячну кількість календарних днів (30,44).

Розрахунковим періодом для обчислення середньої заробітної плати є 12 календарних місяців перебування у трудових відносинах (з першого до першого числа) за останнім основним місцем роботи застрахованої особи, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Якщо застрахована особа перебувала у трудових відносинах менше 12 календарних місяців за останнім основним місцем роботи, розрахунковий період визначається за фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа).

У випадку, коли застрахована особа перебувала у трудових відносинах менше, ніж календарний місяць за останнім основним місцем роботи, розрахунковий період визначається за фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку.

Якщо у розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа з поважних причин не мала заробітку або страховий випадок настав у перший день роботи, середня заробітна плата визначається виходячи з тарифної ставки (посадового окладу) або її частини, встановленої на день настання страхового випадку.

Якщо протягом дванадцяти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування застрахована особа має **страховий стаж менше 6 місяців**, середня заробітна плата визначається, виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не вище

за розмір мінімальної заробітної плати, встановлений законом у місяці настання страхового випадку.

Суму лікарняних за перші 5 календарних днів роботодавець оплачує з власних коштів. Таку виплату здійснюють у найближчий після дня призначення допомоги з тимчасової непрацездатності термін, установлений для виплати заробітної плати. Решту днів (починаючи з 6-го календарного дня) лікарняні оплачує Фонд соціального страхування. Для отримання коштів від Фонду на оплату листка непрацездатності слід відкрити окремий поточний рахунок у будь-якому банку України, на який і будуть зараховуватися кошти від Фонду соціального страхування.

Рішення про оплату за рахунок коштів Фонду наданого працівником листка непрацездатності приймає комісія (або уповноважений) із соціального страхування підприємства, яка складає протокол з рішенням про призначення матеріального забезпечення застрахованій особі. Бухгалтерія подає до територіального органу Фонду заяву-розрахунок для отримання коштів на виплату лікарняних. Після перевірки даних заяви Фонд перераховує кошти для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності на спецрахунок підприємства. Зазначені кошти повинні надійти протягом 10 робочих днів після надходження заяви-розрахунку, далі підприємство виплачує працівникові допомогу з тимчасової непрацездатності зі спецрахунка. Суми зі спецрахунку можна використати лише для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду та сплати ЄСВ, військового збору та ПДФО, утриманих з суми такої допомоги.

Розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є об'єктом оподаткування ЄСВ (22%), військовим збором (1,5%), ПДФО (18%), оскільки з метою оподаткування їх прирівняно до зарплати.

У бухгалтерському обліку нарахування та виплату лікарняних здійснюється на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», а розрахунки з Фондом соціального страхування — на субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» (табл. 12.6).

Приклад. Працівник відділу збуту після 8 календарних днів хвороби повернувся на роботу та подав до бухгалтерії листок непрацездатності. Період тимчасової втрати працездатності припав на один календарний місяць. При цьому підприємство оплачує 5 календарних днів періоду захворювання, а Фонд соціального страхування — 3 робочих днів. Визначено, що середній заробіток для виплати лікарняних становить 150 грн на день.

Страховий стаж працівника – 7 років, розмір допомоги з тимчасової втрати працездатності — 70%. Отже, підприємство має виплатити лікарняні у сумі 525,00 грн ($150,00 \times 5 \times 70\%$), а Фонд соціального страхування — 315,00 грн ($150,00 \times 3 \times 70\%$), загалом $525,00 + 315,00 = 840,00$ грн. Допомогу від Фонду соціального страхування отримано у місяці подання заяви-розрахунку.

Відображення в обліку операцій з нарахування заробітної плати, лікарняних та обов'язкових зборів і платежів наведено у табл. 12.6.

Таблиця 12.6. Облік нарахування та виплата допомоги з тимчасової непрацездатності

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано зарплату за місяць	93	661	1700,00
2	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок підприємства	93	663	525,00
3	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування	378	663	315,00
4	Нараховано ЄСВ на заробітну плату та допомогу з тимчасової непрацездатності	93	651	558,80
7	Утримано військовий збір із заробітної плати	661	642	25,50
8	Утримано військовий збір з допомоги	663	642	12,60
9	Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641	306,00
10	Утримано ПДФО з допомоги	663	641	151,20
11	Отримано кошти від Фонду соціального страхування на спецрахунок	3112	378	315,00
12	Сплачено ЄСВ	651	311, 3112	558,80
13	Сплачено військовий збір	642	311, 3112	38,10
14	Сплачено ПДФО	641	311, 3112	457,20
15	Виплачено зарплату та лікарняні $2540,00 - 38,10 - 457,20 = 2044,70$	661, 663	311, 3112	2044,70

Зарплата за місяць становить 1700 грн. Таким чином, загальний дохід за звітний місяць становитиме $1700 + 525 + 315 = 2540$ грн. Податкової соціальної пільги працівник умовно не має. З нарахованого доходу слід сплатити:

- ЕСВ нарахований – 558,80 грн ($1700 \times 22\% + 840 \times 22\%$);
- військовий збір – 38,10 грн ($2540 \times 1,5\%$);
- ПДФО – 457,20 грн ($2540 \times 18\%$).

12.5. Облік нарахування та виплати відпускних

Відповідно до Закону України «Про відпустки», встановлено наступні види відпусток:

- щорічні відпустки (основна і додаткова);
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творча відпустка;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами, для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, додаткова відпустка працівникам, які мають дітей);
- відпустка без збереження заробітної плати.

Тривалість відпусток визначається зазначеним законом та іншими нормативно-правовими актами і розраховується в календарних днях. Святкові та неробочі дні (11 днів) збільшують тривалість відпустки, але не оплачуються. Тривалість щорічної основної відпустки становить не менше 24 календарних днів за відпрацьований робочий рік, що починається з дати укладання трудового договору. Відпустка без збереження заробітної плати може надаватися працівнику на період не більше 15-ти календарних днів на рік. У випадку звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі невикористані ним дні щорічної відпустки, а також додаткової відпустки для осіб, які мають дітей.

Нарахування відпускних проводиться, виходячи з розміру середньоденної (годинної) заробітної плати (СЗ), помноженої на число оплачуваних календарних днів:

$$СЗ = \frac{\text{Заробіток за останні 12 місяців (фактично відпрацьований період)}}{(365 (366) - 11) \text{ календарних днів (фактично відпрацьований період)}}$$

Нарахування відпускних здійснюється на підставі наступних первинних документів: наказ про надання відпустки, наказ про компенсацію за невикористану відпустку, наказ про звільнення тощо.

Відпускні працівникам мають виплачуватися не пізніше, ніж за три дні до початку відпустки. Оподаткування відпускних відбувається аналогічно оподаткуванню заробітної плати працівників. Нарахування відпусток працівникам має здійснюватися за рахунок резерву на сплату відпусток, попередньо створеному на рахунок 471 (табл. 12.7):

Таблиця 12.7. Нарахування та виплата відпускних

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Створено резерв на сплату відпусток	23, 91, 92, 93	471
2	Нараховано відпустку	471	661
3	Нараховано ЄСВ на відпускні	471	651
4	Утримано ПДФО з відпускних	661	641
5	Утримано військовий збір з відпускних	661	642
6	Виплачено відпускні працівнику	661	311
7	Перераховано податки і збори, пов'язані з відпускними	641, 642, 651	311

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність поняття «заробітна плата» та охарактеризуйте форми оплати праці
2. Охарактеризуйте складові фонду оплати праці.
3. Розкрийте сутність механізму нарахування відрядної та погодинної заробітної плати.
4. Наведіть порядок оподаткування заробітної плати.
5. Поясніть методику нарахування відпускних.
6. Наведіть методику нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності.
7. Охарактеризуйте рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку розрахунків з працівниками.
8. Поясніть, які утримання можуть здійснюватися із заробітної плати.
9. Поясніть порядок обчислення середньої заробітної плати для нарахування відпускних.

ЧАСТИНА III
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ,
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ФІНАНСОВА
ЗВІТНІСТЬ
РОЗДІЛ 13.
ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

13.1. Поняття і класифікація витрат виробництва

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати», **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), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості. Наприклад, основні засоби, що використовуються більше 12 місяців – витрати на їх придбання відносяться на витрати підприємства у вигляді амортизації.

Водночас, **не визнаються витратами:**

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу;
- балансова вартість іноземної валюти.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами. Облік витрат **за видами діяльності** відображає, на які цілі витрачені активи підприємства, а облік витрат **за елементами** показує, які саме ресурси

витрачені. Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, виділяють наступні види його діяльності (рис. 13.1):

- **звичайна діяльність** – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення;
- **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;
- **операційна діяльність** – 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 позикового капіталів підприємства.

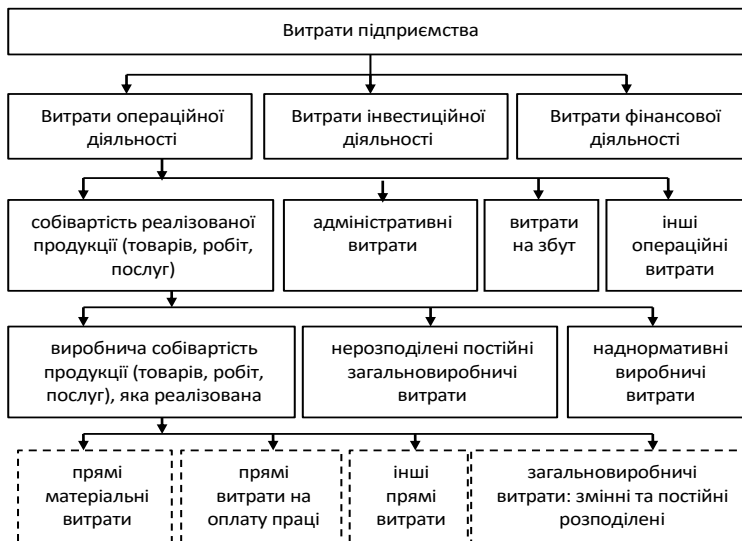


Рис. 13.1. Структура витрат підприємства

У бухгалтерському обліку витрати за видами діяльності відображаються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності», а витрати за елементами – **класу 8 «Витрати за елементами»**. На рахунках класу 8 ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати (рахунок 80), витрати на оплату праці (рахунок 81), відрахування на соціальні заходи (рахунок 82), амортизація (рахунок 83) та інші операційні витрати (рахунок 84). Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності.

Рахунки **класу 9 «Витрати діяльності»** застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, понесені підприємством у звітному періоді, за кредитом – списання суми витрат у кінці відповідного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати».

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат. **Об'єктом витрат** є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

13.2. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Собівартість реалізованих товарів визначається за П(С)БО 9 «Запаси», а собівартість реалізованої продукції – за П(С)БО 16 «Витрати» та складається з наступних елементів:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – це основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». До неї включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати (див. п.7.4).

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про використання матеріалів та інших виробничих запасів, документів про виробіток робітників, розрахунків бухгалтерії про відрахування на соціальні заходи тощо. Особливість прямих витрат – вони включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) без попереднього розподілу.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг використовується **рахунок 90 «Собівартість реалізації»**. За дебетом рахунку 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 13.1). Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має наступні субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

902 «Собівартість реалізованих товарів»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

904 «Страхові виплати» (використовується підприємствами-страховиками).

Таблиця 13.1. Облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Перша подія – відвантаження продукції		
1	Відображено дохід від реалізації, у т. ч. ПДВ: продукції товарів робіт, послуг	361 361 361	701 702 703
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701, 702, 703	641
3	Списано собівартість реалізованих: продукції товарів робіт, послуг	901 902 903	26 28 23

Продовж. табл. 13.1

1	2	3	4
4	Віднесено суму чистого доходу на збільшення фінансового результату	701, 702, 703	791
5	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	901, 902, 903
6	Надійшла оплата від покупця (замовника)	311	361
	Перша подія – надходження попередньої оплати		
1	Надійшла попередня оплата, у т. ч. ПДВ	311	681
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відображено дохід від реалізації, у т. ч. ПДВ: продукції товарів робіт, послуг	361 361 361	701 702 703
4	Зменшено дохід на суму ПДВ	701, 702, 703	643
5	Списано собівартість реалізованих: продукції товарів робіт, послуг	901 902 903	26 28 23
6	Віднесено суму чистого доходу на збільшення фінансового результату	701, 702, 703	791
7	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	901, 902, 903
8	Відображено залік заборгованості	681	361

13.3. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати також включаються до виробничої собівартості, проте вони мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг / робіт. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», до складу **загально-виробничих витрат** включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація ОЗ та нематеріальних активів загальновиробничого

(цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальноновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальноновиробничого 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);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища тощо.

Загальноновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Змінні загальноновиробничі витрати – витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальноновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальноновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальноновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальноновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік та склад змінних і постійних загальноновиробничих витрат

установлюються підприємством та фіксуються у його обліковій політиці.

На **рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»** ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. За **дебетом** рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, за **кредитом** – щомісячне списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат (табл. 13.2).

Таблиця 13.2. Облік загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата загальновиробничим працівникам	91	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату персоналу загальновиробничого призначення	91	651
3	Списано запаси, використані на загальновиробничі потреби	91	20, 22, 25, 26
4	Нараховано амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення	91	13
5	Відображено послуги сторонніх організацій на загальновиробничі потреби: на суму без ПДВ на суму ПДВ	91 641	685 685
6	Віднесено на витрати виробництва розподілені загальновиробничі витрати	23	91
7	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість реалізації	90	91

13.4. Облік адміністративних витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, що не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання ОЗ, інших необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (аудиторські, юридичні тощо);
- витрати на зв'язок;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти тощо.

На **рахунку 92 «Адміністративні витрати»** відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік ведеться за статтями витрат (табл. 13.3).

Таблиця 13.3. Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651
3	Списано запаси, використані на адміністративні потреби	92	20, 22, 25, 26
4	Нараховано амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13

Продовж. табл. 13.3

1	2	3	4
5	Відображено послуги сторонніх організацій загальногосподарського призначення: на суму без ПДВ на суму ПДВ	92 641	685 685
6	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92

13.5. Облік витрат на збут

Витрати на збут – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання ОЗ, інших необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства тощо.

На **рахунку 93 «Витрати на збут»** ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Відображення витрат на збут в системі рахунків бухгалтерського обліку відбувається аналогічно обліку адміністративних витрат (табл. 13.4).

13.6. Облік інших витрат

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», у складі **інших операційних витрат** підприємство відображає інші витрати, які не віднесено до собівартості та інших витрат, а саме:

- витрати на дослідження та розробки, відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» – субрахунок 941;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією, – субрахунок 943;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів – субрахунок 944;
- втрати від операційної курсової різниці – субрахунки 942 і 945;
- втрати від знецінення запасів – субрахунки 940 і 946;
- нестачі та втрати від псування цінностей – субрахунок 947;
- визнані штрафи, пеня, неустойка – субрахунок 948;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності – субрахунок 949.

На **рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»** ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До **витрат фінансової діяльності** відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Для обліку зазначених витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено **рахунок 95 «Фінансові витрати»**, який має наступні субрахунки:

- 951 «Відсотки за кредит»;
- 952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати інвестиційної діяльності включають в себе витрати на капітальне будівництво, придбання та виготовлення ОЗ, нематеріальних активів, придбання довгострокових та поточних фінансових інвестицій, а також витрати, пов'язані з реалізацією

необоротних активів і фінансових інвестицій. Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведеться на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції». На рахунках класу 9 обліковуються лише втрати від участі в капіталі та витрати на реалізацію необоротних активів і фінансових інвестицій. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. На **рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі»** здійснюється облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На **рахунку 97 «Інші витрати»** ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 97 «Інші витрати» має наступні субрахунки:

970 «Втрати від зміни вартості фінансових інструментів»;

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».

На **рахунку 98 «Податок на прибуток»** ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається, відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей та податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунок 79 «Фінансові результати»:

Дт 98 Кт 641 – нараховано податок на прибуток;

Дт 641 Кт 311 – перераховано до бюджету податок на прибуток.

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність та складові адміністративних витрат.
2. Охарактеризуйте складові витрат на збут.
3. Розкрийте сутність та складові загальновиробничих витрат.
4. Поясніть механізм розподілу та списання загальновиробничих витрат.
5. Охарактеризуйте види інших витрат підприємства.
6. Поясніть сутність та особливості відображення в обліку інвестиційних витрат.
7. Поясніть особливості накопичення та списання витрат з використанням рахунків класу 9.
8. Розкрийте відмінності між постійними та змінними загально-виробничими витратами.
9. Поясніть сутність застосування принципу нарахування при визнанні витрат підприємства.
10. Розкрийте особливості відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку витрат на реалізацію виробленої підприємством продукції, придбаних раніше товарів, виконаних робіт, наданих послуг.
11. Поясніть, як регламентується склад загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут для кожного підприємства.
12. Поясніть, чому рахунки класу 9 не можуть мати залишку на кінець звітного періоду.
13. Охарактеризуйте відмінності витрат, що включаються до собівартості продукції, та витрат періоду.
14. Поясніть, чому фінансові інвестиції поділяються на поточні та довгострокові.
15. На який вид прибутку – бухгалтерський чи податковий – нараховується податок на прибуток.
16. Охарактеризуйте нормативні документи, якими регламентується склад витрат підприємства у податковому та бухгалтерському обліку.
17. Поясніть, яким чином розподіляються загальновиробничі витрати між видами виготовленої продукції.
18. Наведіть методикку бухгалтерського обліку загально-виробничих, адміністративних витрат, а також витрат на збут.
19. Поясніть відмінності між рахунками витрат класу 8 та 9.

РОЗДІЛ 14.

ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

14.1. Поняття, класифікація та оцінка доходів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 15 «Дохід», **доходи** – це 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). **Не визнаються доходами** такі надходження від інших осіб:

- сума ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та 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.

У П(С)БО 15 «Дохід» наведено наступні види доходів (рис. 14.1):

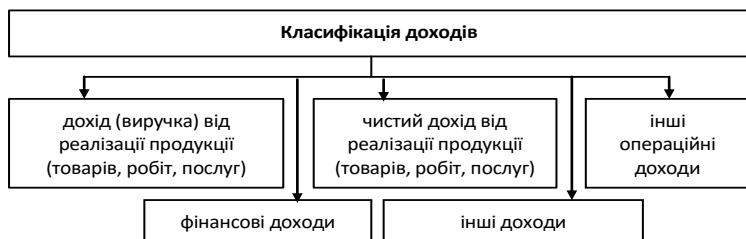


Рис. 14.1. Види доходів підприємства

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,

послуг) без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (ПДВ, акцизного податку 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), 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.

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** включаються:

- дохід від реалізації фінансових інвестицій;
- дохід від неопераційних курсових різниць;
- інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) **визнається** за наявності всіх наведених нижче **умов**:

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

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. **Оцінка ступеня завершеності** операції з надання послуг проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Доходом також визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню (наприклад, списання кредиторська заборгованість після строку позовної давнини).

У випадку **безоплатного надходження активів** на підприємство, дохід відображається в бухгалтерському обліку **в сумі справедливої вартості активів**, що отримані або підлягають отриманню. Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

На рахунках **класу 7 «Доходи і результати діяльності»** протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

14.2. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг), оренди об'єктів інвестиційної

нерухомості, від страхової діяльності, грального бізнесу, проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено **рахунок 70 «Доходи від реалізації»**, який має наступні субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

704 «Вирахування з доходу»;

705 «Перестраховування».

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, ПДВ та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»); та списання чистого доходу у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції (товарів, робіт, послуг), регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 14.1).

Таблиця 14.1. Облік доходів від реалізації

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображена продажна вартість, у т. ч. ПДВ: продукції товарів робіт, послуг	361	701, 702, 703

Продовж. табл. 14.1

1	2	3	4
2	Нараховані непрямі податки, що утримуються відповідно до законодавства (ПДВ, акцизний податок)	701 702 703	641
3	Віднесено чистий дохід на збільшення фінансових результатів	701, 702, 703	791

14.3. Облік інших доходів

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відбувається на **рахунку 71 «Інший операційний дохід»**. За кредитом рахунку 71 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» – позитивна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» – 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 зазнаних збитків;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

- 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Типові проводки з обліку формування інших операційних доходів наведено у табл. 14.2.

Таблиця 14.2. Облік інших операційних доходів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Дохід від реалізації іноземної валюти	31, 37	711
2	Дохід від реалізації інших оборотних активів	37	712
3	Дохід від операційної оренди активів	37	713
4	Дохід від операційної курсової різниці	36, 37, 63	714
5	Визнання доходу від отриманих штрафів, пені, неустойки	31, 37	715
6	Відшкодування раніше списаних активів	37	716
7	Визнання доходу від списання кредиторської заборгованості	63, 64, 68	717
8	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	20, 22, 23, 25	718
9	Списання інших операційних доходів в порядку закриття рахунків	71	791

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 має наступні субрахунки:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
 722 «Дохід від спільної діяльності»;
 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку 72 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством (табл. 14.3):

Таблиця 14.3. Облік доходів від участі в капіталі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення доходу від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства	14	72
2	Списання доходу від участі в капіталі в порядку закриття рахунків	72	792

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72. Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має наступні субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунку 73 відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 14.4).

Таблиця 14.4. Облік доходів від інших фінансових доходів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Визнання інших фінансових доходів: дивідендів отриманих відсотків отриманих інших доходів від фінансових операцій	37	731 732 733
2	Списання доходу від інших фінансових доходів в порядку закриття рахунків	73	792

Рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі функціонування підприємства, але не пов'язані з його операційною та фінансовою діяльністю. За кредитом рахунку 74

відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 74 «Інші доходи» має наступні субрахунки:

740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»;

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».

Рахунок 76 «Страхові платежі» призначено для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування. За кредитом рахунку 76 відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у випадку дострокового припинення дії договору страхування. Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

14.4. Порядок формування та облік фінансових результатів

Наприкінці звітного періоду рахунки доходів та рахунки витрат закриваються через списання їх сальдо на **рахунок 79 «Фінансові результати»**. Інструкція до Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів та витрат щомісяця або по закінченні звітного року. Схематично взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат має наступний вигляд (рис. 14.2):

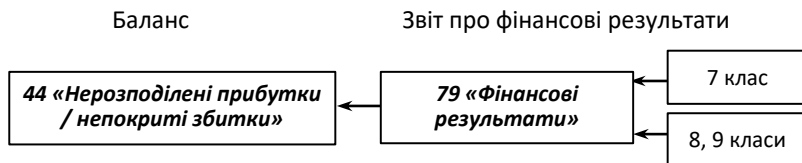


Рис. 14.2. Взаємозв'язок рахунків доходів та витрат

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має наступні субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності» – визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку 791 відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції (товарів, робіт і послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»);

792 «Результат фінансових операцій» – визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку 792 відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»;

793 «Результат від іншої діяльності» – визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом субрахунку 793 відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Планом рахунків співвідношення доходів і витрат діяльності підприємства визначено спеціальними рахунками, класифікація яких за групами наведена у таблиці 14.5.

Схематично порядок визначення фінансових результатів за кожним видом діяльності наведено на рис. 14.3 – 14.5.

Типові проводки з формування фінансових результатів діяльності підприємства наведено у табл. 14.6.

Таблиця 14.5. Співвідношення рахунків доходів та витрат

Рахунки витрат		Рахунки доходів	
№	Назва рахунків	№	Назва рахунків
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиборничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Витрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податок на прибуток	79	Фінансові результати
		76	Страхові платежі

Таблиця 14.6. Облік фінансових результатів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання доходів в порядку закриття рахунків	70, 71, 72, 73, 74	79
2	Списання витрат в порядку закриття рахунків	79	90, 92 – 97
3	Збільшення прибутку підприємства від усіх видів діяльності	79	44
4	Віднесення на збитки негативного результату діяльності підприємства	44	79

Завдання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність та умови визнання доходів.
2. Охарактеризуйте види доходів підприємства.
3. Поясніть методику бухгалтерського обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

4. Поясніть особливості накопичення та списання доходів з використанням рахунків класу 7.
5. Охарактеризуйте види інших доходів підприємства.
6. Поясніть сутність застосування принципу нарахування при визнанні доходів підприємства.
7. Розкрийте взаємозв'язок між рахунками доходів та витрат.
8. Поясніть, чому рахунки класу 7 не можуть мати залишку на кінець звітного періоду.
9. Поясніть, яким чином визначається дохід по бартерних операціях підприємства.
10. Поясніть, яким чином відображаються доходи та витрати по роботах, що надаються підприємством довготривалий період часу.
11. Чи являється попередня оплата за реалізований товар доходом продавця?
12. Поясніть, чому рахунок 44 може мати залишок по дебету або по кредиту.
13. Поясніть, яким чином визначається результат операційної діяльності.
14. Наведіть приклади фінансових доходів та витрат.
15. Наведіть приклади інвестиційних доходів та витрат.
16. Поясніть методику бухгалтерського обліку фінансових результатів від операційної діяльності.
17. За яких умов отримані гроші є доходами підприємства?
18. У яких формах фінансової звітності відображаються фінансові результати діяльності підприємства?
19. Поясніть, чому суми прибутку, зазначені у формі 1 та у формі 2, відрізняються.
20. Поясніть механізм визначення фінансових результатів підприємства від здійснення інвестиційної діяльності.

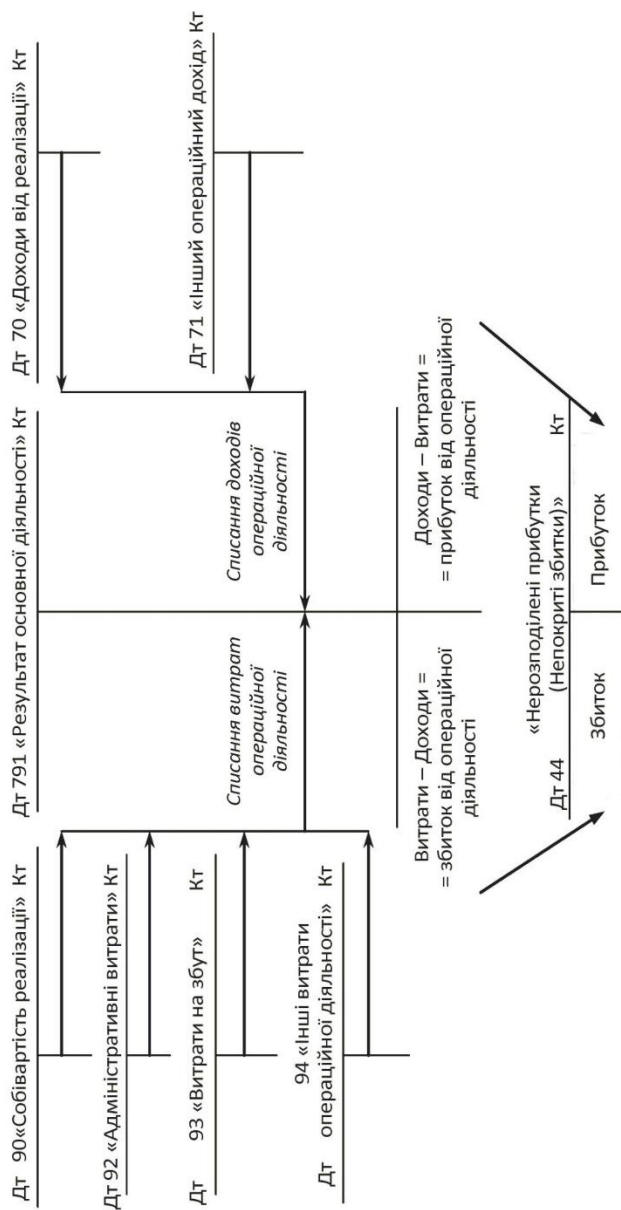


Рис. 14.3. Визначення фінансового результату від операційної діяльності

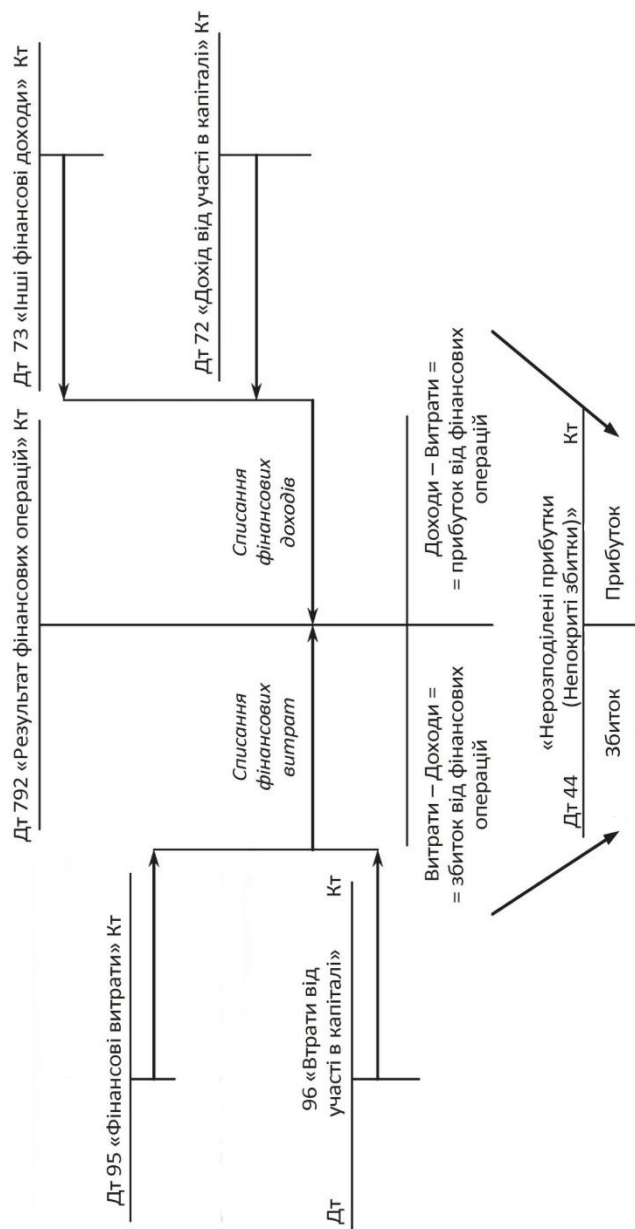


Рис. 14.4. Визначення фінансового результату від фінансових операцій

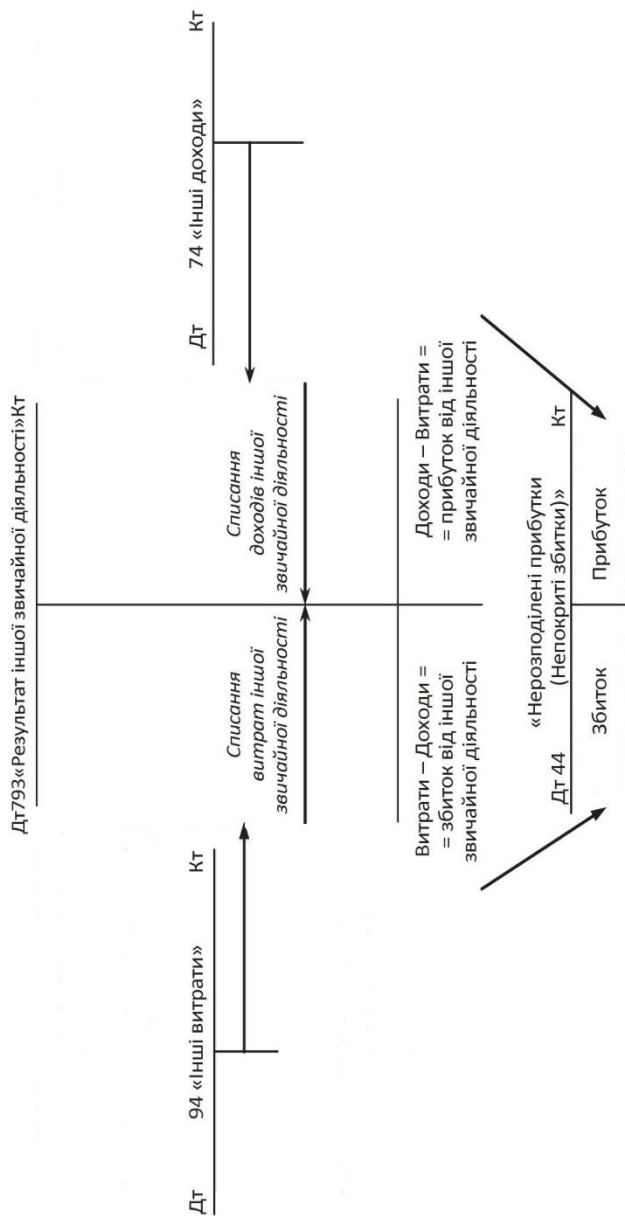


Рис. 14.5. Визначення фінансового результату від іншої звичайної діяльності

РОЗДІЛ 15.

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

15.1. Загальні вимоги до фінансової звітності

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». **Фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики.

Фінансова звітність складається з таких форм:

- балансу (звіту про фінансовий стан) – форма № 1;
- звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – форма №2;
- звіту про рух грошових коштів – форма № 3;
- звіту про власний капітал – форма № 4;
- приміток до фінансової звітності.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за національними положеннями бухгалтерського обліку або МСФЗ. Фінансова звітність складається за МСФЗ публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними спілками – з 1 січня 2015 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими

видами: надання фінансових послуг, недержавне пенсійне забезпечення – з 1 січня 2013р., допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування – з 1 січня 2015 р.

Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива та зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання, а також заінтересовані у сприйнятті цієї інформації.

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

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

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

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

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

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням наступних **принципів**: автономності підприємства; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

Методичні положення щодо складання форм фінансової звітності деталізовано у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому Постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (з врахуванням змін

та доповнень), та Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом МФУ від 28.03.2013 р. за № 433 (станом на 24.06.2015 р.). Юридичні особи, які відповідно до Господарського кодексу України належать до суб'єктів мікропідприємництва, складають та подають відповідним органам річну фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва. **Датою подання** фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі, при надсиланні її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами відповідним органам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року. Якщо кінцева дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

15.2. Зміст та порядок складання балансу

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Підприємства можуть не наводити у балансі статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку НП(С)БО 1, у випадку якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі капіталу та зобов'язань.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Баланс складається з використанням залишків рахунків класів 1 – 6 (табл. 15.1).

Таблиця 15.1. Взаємозв'язок плану рахунків та балансу

Актив		Пасив	
Розділ активу	Клас рахунків	Розділ пасиву	Клас рахунків
I. Необоротні активи	1. Необоротні активи	I. Власний капітал	4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань
II. Оборотні активи	2. Запаси 3. Кошти, розрахунки та інші активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5. Довгострокові зобов'язання
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	Рахунок 286. Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	III. Поточні зобов'язання і забезпечення	6. Поточні зобов'язання
		IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	Рахунок 680. Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу

До підсумку балансу включається залишкова вартість необоротних активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю та сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.

15.3. Зміст та порядок складання звіту про фінансові результати

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про

доходи, витрати, прибутки та збитки і сукупний дохід підприємства за звітний період. Для складання звіту використовуються дані оборотів по рахунках класів 7 «Доходи і фінансові результати», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності».

У статті **«Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»** відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

У статті **«Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»** відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, тобто сума оборотів по рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті **«Інші операційні доходи»** відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): 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, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо.

У статті **«Адміністративні витрати»** відображаються загально-господарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, тобто обороти по рахунку 92 «Адміністративні витрати».

У статті **«Витрати на збут»** відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), — витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо, тобто обороти по рахунку 93 «Витрати на збут».

У статті **«Інші операційні витрати»** відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської

заборгованості; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства.

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

У **розділі II** звіту про фінансові результати наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

У **розділі III** звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством, тобто обороти по рахунках класу 8.

Розділ IV звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

15.4. Зміст та порядок складання звіту про рух грошових коштів

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

У звіті про рух грошових коштів розгорнуто наводяться суми надходжень та видатків грошових коштів підприємства, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми у звіті наводяться окремо у складі статей щодо відповідних видів діяльності. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

У звіті про рух грошових коштів, складеному за **прямим методом**, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

У звіті про рух грошових коштів, складеному за **непрямим методом**, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

У статті **«Чистий рух коштів за звітний період»** відображається сума різниць між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

У статті **«Залишок коштів на початок року»** відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

У статті **«Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів»** відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

У статті **«Залишок коштів на кінець року»** наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів».

Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

15.5. Зміст та порядок складання звіт про зміни у власному капіталі

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.

Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту звіт про власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік.

У статтях **«Залишок на початок року»** та **«Залишок на кінець року»** відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

Для забезпечення деталізації та обґрунтування статей фінансової звітності, а також розкриття інформації, передбаченої відповідними НП(С)БО або міжнародними стандартами фінансової звітності складаються **примітки до фінансової звітності** у вигляді сукупності показників і пояснень.

15.6. Консолідована фінансова звітність

Для групи юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за МСФЗ), НП(С)БО № 1 та НП(С)БО № 2 передбачено складання консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, а також його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Її складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства, виключаючи взаємні розрахунки між материнським та дочірніми підприємствами. Материнське підприємство для складання консолідованої звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. **Неконтрольована частка** розраховується як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

- перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням додаткових даних про них;
- причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включені до консолідованої фінансової звітності;
- перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;
- назви підприємств, у яких підприємству прямо або опосередковано належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;
- статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика тощо.

Завдання для самоперевірки

1. Надайте визначення поняттю «фінансова звітність».
2. Поясніть, за яких умов складається консолідована фінансова звітність.
3. Розкрийте взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку та формами фінансової звітності.
4. Наведіть методика складання форми № 1 «Баланс».
5. Наведіть методика складання форми № 2 «Звіт про фінансові результати».
6. Поясніть порядок складання форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів».
7. Поясніть порядок складання форми № 4 «Звіт про зміни у власному капіталі».
8. Які вимоги до фінансової звітності, відповідно до НП(С)БО?
9. Розкрийте сутність поняття «неконтрольована частка», яким чином остання відображається у звітності.
10. Яка періодичність складання форм фінансової звітності?
11. Які нормативні документи визначають положення методики складання форм фінансової звітності?
12. Поясніть, яка посадова особа підприємства несе відповідальність за достовірність даних, наведених у фінансовій звітності.
13. У якій грошовій одиниці складаються форми фінансової звітності?
14. Поясніть, у яких випадках фінансова звітність складається за національними стандартами бухгалтерського обліку, а в яких – за МСФЗ.
15. Поясніть відмінності між прямим та непрямим методами складання звіту про рух грошових коштів.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів : Наказ Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. за № 578/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12>
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30.11.1999 р. за № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності : Наказ МФУ від 07.02.2013 р. за № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. за № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>
5. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ МФУ від 02.09.2014 р. за № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
6. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова НБУ від 15.12.2004 р. за № 637 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>
7. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова КМУ від 22.01.1996 р. за № 116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

9. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.1991 р. за № 1576-XII (редакція 01.01.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
10. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 р. за № 755-IV (редакція 01.01.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15/page2>
11. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 р. за № 265/95-ВР (зі змінами та доповненнями станом на 23.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
12. Про державну статистику : Закон України від 17.09.1992 р. № 2614-XII (зі змінами та доповненнями станом на 19.04.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>
13. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. за № 108/95-ВР (зі змінами а доповненнями станом на 16.01.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
14. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 р. за № 504/96-ВР (зі змінами та доповненнями станом на 11.06.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80/page2>
15. Про затвердження Інструкції про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову неприцездатність громадян : Наказ Міністерства охорони здоров'я від 13.11.2001 р. за № 455 (зі змінами та доповненнями станом на 17.02.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1005-01>
16. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ МФУ від 27.06.2013 р. за № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/5521>

17. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ МФУ від 27.04.2000 р. за № 92 (зі змінами та доповненнями станом на 24.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
18. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ МФУ від 18.10.1999 р. № 242 (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
19. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ МФУ від 20.10.1999 р. за № 246 (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
20. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ МФУ від 31.12.1999 р. за № 318 (зі змінами та доповненнями станом на 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
21. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : Наказ МФУ від 28.12.2000 р. за № 353 (зі змінами та доповненнями станом на 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
22. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ МФУ від 10.08.2000 р. за № 193 (зі змінами та доповненнями станом на 19.08.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
23. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ МФУ від 08.10.1999 р. за № 237 (зі змінами та доповненнями станом на 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
24. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ МФУ від 28.05.1999 р. за № 137 (зі змінами та доповненнями станом на 10.01.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

25. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : Наказ МФУ від 31.01.2000 р. за № 20 (зі змінами та доповненнями станом на 18.03.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
26. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» : Наказ МФУ від 29.11.1999 р. за № 290 (зі змінами та доповненнями станом на 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
27. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ МФУ від 25.02.2000 р. за № 39 (зі змінами та доповненнями станом на 24.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
28. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ від 07.02.2013 р. за № 73 (зі змінами та доповненнями станом на 18.03.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
29. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ МФУ від 27.06.2013 р. за № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
30. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ МФУ від 07.07.1999 р. за № 163 (зі змінами та доповненнями станом на 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
31. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ МФУ від 28.03.2013 р. за № 433 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html
32. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова КМУ від 28.02.2000 р. за № 419 (зі змінами та доповненнями станом на 24.06.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BFhttp://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

33. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ МФУ від 13.03.1998 р. за № 59 (зі змінами та доповненнями станом на 11.09.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>
34. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління НБУ від 15.12.2004 р. за № 637 (зі змінами та доповненнями станом на 01.09.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>
35. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах : Постанова Правління НБУ від 12.11.2003 р. за № 492 (зі змінами та доповненнями станом на 16.06.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
36. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Правління НБУ від 21.01.2004 р. за № 22 (зі змінами та доповненнями станом на 17.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>
37. Про затвердження Порядку державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи : Наказ Міністерства юстиції України від 09.02.2016 р. за № 200/28330 (редакція від 29.07.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0200-16>
38. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. для студ. / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга; Житомир. інж.-технол. ін-т. - 2-ге вид. - Житомир : ПП "Рута", 2000. – 480 с.
39. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, О. С. Бородкін, А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий, П. Т. Саблук, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко, Л. П. Кулаковська; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Житомир. інж.-технол. ін-т. – 3-тє вид., переробл. і доп. - Житомир : ПП "Рута", 2001. - 672 с.
40. Величко О. Г. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні : навч.-практ. посіб. / О. Г. Величко, С. Ф. Голов, Л. А. Голубева,

- О. М. Губачова, С. Я. Зубілевич, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Д. А. Леонов, Г. А. Ямборко; ред.: С. Ф. Голов; Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. - Д. : ТОВ "Баланс-Клуб", 2000. - 768 с.
41. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. для бухгалтерів та аудиторів АТ та учасн. фонд. ринку / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. - К. : Лібра, 2001. - 840 с.
 42. Дергачова В. В. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / В. В. Дергачова, Н. Є. Скоробогатова, Л. М. Шик; Нац. техн. ун-т України "Київ. політехн. ін-т". - К., 2011. - 257 с.
 43. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : конспект лекцій для студентів напрямів підготовки 6.030503 «Міжнародна економіка», 6.030502 «Економічна кібернетика» / Н. Є. Скоробогатова ; НТУУ «КПІ». – Електронні текстові данні (1 файл: 1,4 Мбайт). – Київ : НТУУ «КПІ», 2015. – 117 с. – Режим доступу: <http://ela.kpi.ua/handle/123456789/15671>.
 44. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко; Київ. нац. екон. ун-т. - 3-тє вид., переробл. і доп. - К., 2000. - 578 с.
 45. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. / Н. М. Ткаченко. - 5-тє вид., доп. і переробл. - К. : А.С.К., 2000. - 784 с.
 46. Чебанова Н. В. Бухгалтерський облік на підприємствах залізничного комплексу : навч. посіб. для студентів ВНЗ / Н. В. Чебанова, Т. І. Єфіменко, О. Г. Кірдіна, В. Ф. Мінка, В. М. Орлова; Укр. держ. акад. залізн. трансп. - Харків : УкрДАЗТ, 2014. - 508 с.
 47. Шик Л. М. , Скоробогатова Н. Є. Управлінський облік : навч. посіб. / в двох частинах. – Запоріжжя: ЗНУ, 2010. – Частина 1. – 96 с.
 48. Шик Л. М. , Скоробогатова Н. Є. Управлінський облік : навч. посіб. / в двох частинах. – Запоріжжя: ЗНУ, 2010. – Частина 2. – 110 с.

Додаток А

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

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число) _____	КОДИ
Територія _____	за ЄДРПОУ _____	01
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ _____	
Вид економічної діяльності _____	за КОПФГ _____	
Середня кількість працівників ⁴ _____	за КВЕД _____	
Адреса, телефон _____		
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знаку (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками) Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці): за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності		

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на _____ 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		

Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		

у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____
(найменування)

КОДИ	
	01

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		

Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____
(найменування)

КОДИ		
		01

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за 20__ р.

Форма № 3 Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	()	()
Праці	3105	()	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	()	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	()	()
Інші витрачання	3190	()	()
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		
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	()	()
необоротних активів	3260	()	()
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		
Сплату дивідендів	3355	()	()
Інші платежі	3390	()	()
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____
(найменування)Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за 20__ р.

Форма № 3-н

Код за ДКУД

1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				

III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300			X	X
Отримання позик	3305			X	X
Інші надходження	3340			X	X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405			X	X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник
Головний бухгалтер

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

Підприємство _____
(найменування)

Звіт про власний капітал
за _____ 20__ р.

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000								
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095								

Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100								
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
Внески учасників: Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
Разом змін у капіталі	4295								
Залишок на кінець року	4300								

Додаток Б

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

30.11.99 № 291

(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 09.12.2011 № 1591)

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

28 грудня 2011 р. за № 1557/20295

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 ¹	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	Каса	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	Статутний капітал	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал	Кооперативні організації, кредитні спілки
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 ²	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 ³	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
75	Надзвичайні доходи	Усі види діяльності
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
99	Надзвичайні витрати	Усі види діяльності
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

¹ Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

² Мають бути виділені окремі субрахунки, на яких ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства, а також облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

³ Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік доходів за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

**Директор Департаменту
податкової, митної політики та
методології бухгалтерського обліку**

М. О. Чмерук

Навчальне видання

Скоробогатова Наталя Євгенівна

Бухгалтерський облік

Навчальний посібник

*В авторській редакції
Комп'ютерна верстка автора*

Темплан 2017 р., поз. 1-2-008

Підп. до друку 12.05.2017. Формат 60×84¹/₁₆. Папір офс. Гарнітура Times.
Спосіб друку – ризографічний. Ум. друк. арк. 14,41. Обл.-вид. арк. 23,97. Наклад 50 пр.
Зам. № 17-63.

Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

Видавництво «Політехніка»

Свідоцтво ДК № 1665 від 28.01.2004 р.
03056, Київ, вул. Політехнічна, 14, корп. 15
тел. (44) 204-81-78

КПІ ім. Ігоря Сікорського
Видавництво «Політехніка»